

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ**  
Programa de Pós-Graduação da Faculdade de Direito (Mestrado)  
Setor de Ciências Jurídicas

THIAGO DALSENTER

**A NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA E O PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL  
DA SOLIDARIEDADE NA INDUÇÃO DE COMPORTAMENTOS  
AMBIENTALMENTE ADEQUADOS**

**CURITIBA  
2012**

**THIAGO DALSENTER**

**A NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA E PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL  
DA SOLIDARIEDADE NA INDUÇÃO DE COMPORTAMENTOS  
AMBIENTALMENTE ADEQUADOS**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação da Faculdade de Direito (Mestrado), Setor de Ciências Jurídicas da Universidade Federal do Paraná, como requisito parcial à obtenção do grau de Mestre.

Linha de Pesquisa: Perspectiva da Dogmática Crítica

Área de Concentração: Direito do Estado

Orientador: Prof. Dr. José Roberto Vieira

**CURITIBA  
2012**

# **TERMO DE APROVAÇÃO**

THIAGO DALSENTER

## **A NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA E PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA SOLIDARIEDADE NA INDUÇÃO DE COMPORTAMENTOS AMBIENTALMENTE ADEQUADOS**

Dissertação aprovada como requisito parcial à obtenção do grau de Mestre em Direito, no Programa de Pós-Graduação da Faculdade de Direito (Mestrado), Setor de Ciências Jurídicas da Universidade Federal do Paraná, pela comissão formada pelos seguintes professores:

### COMISSÃO EXAMINADORA

---

Orientador: Prof. Dr. José Roberto Vieira  
Universidade Federal do Paraná

---

Prof. Dr.  
Universidade

---

Prof. Dr.  
Universidade

Curitiba,      de março de 2012.

## AGRADECIMENTOS

Em leitura da magnífica obra *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*, de autoria do Professor Doutor Luís Eduardo Schoueri – com quem tive o privilégio de conviver pelo curto período em que cursei, como aluno especial da Pós-Graduação *Stricto Sensu* da Universidade de São Paulo, a sua disciplina (“Questões Atuais de Direito Tributário Internacional”), ministrada em conjunto com o Professor Hermes Marcelo Huck –, chamaram-me a atenção, logo no início do seu trabalho, as suas palavras de agradecimento.

Com o brilhantismo que lhe é característico, dizia o respeitado Professor de Direito Tributário e Legislação Tributária do Departamento Econômico, Financeiro Tributário da Universidade de São Paulo que a “elaboração de um trabalho acadêmico exige longo tempo de isolamento da família e de amigos”. E prossegue: “Paradoxalmente, trata-se de período em que o pesquisador percebe não estar só em sua empreitada, recebendo toda sorte de estímulos”.

De fato, além do seguro e confortante apoio da minha família, nesta longa caminhada acabei por descobrir que os verdadeiros amigos (e, felizmente, são muitos) sempre estarão ao nosso lado. Este já é um bom motivo para me considerar uma pessoa feliz. No entanto, tive a sorte de semear novas amizades e estreitar alguns antigos laços de amizade.

Algumas pessoas de fundamental importância na minha vida se foram pelas mais variadas circunstâncias; a maioria, em virtude do natural distanciamento provocado pela correria da vida cotidiana. Não obstante, continuam e permanecerão presentes em meu coração e vivos na memória por tudo que para mim representaram. Afinal de contas, cada uma delas contribuiu, com carinho e ao seu modo, para a minha formação profissional e, especialmente, pessoal.

Já adianto as minhas escusas aos amigos e familiares que eventualmente não venham a ser aqui nominados. Obviamente, cometerei graves injustiças na tentativa de agradecer a todas as pessoas que contribuíram, mesmo que indiretamente, para a minha caminhada no Mestrado e para a conclusão deste trabalho. Em que pese a imensa gratidão que reina, neste momento, em meu coração, a memória tem suas imperfeições.

Em primeiro lugar, agradeço a Deus por ter me sustentado em todos os momentos da minha vida, em especial no período de desenvolvimento deste trabalho, conduzindo os meus pensamentos e me dando sabedoria e inspiração para sua conclusão.

Agradeço aos meus pais, Wanderley Dalsenter e Helena Cristina Dalsenter – grandes responsáveis pelas vitórias até aqui alcançadas –, por todo amor e apoio incondicional dedicado à minha formação humana e acadêmica. Talvez nunca tenha falado, mas afirmo com toda a convicção: são os melhores pais que Deus poderia me dar. Amo muito vocês e sinto orgulho em tê-los como meus pais! Espero, um dia, poder retribuir de alguma forma, e ainda assim será pouco, toda a atenção e carinho a mim dedicado.

Ao meu irmão, Murilo Dalsenter, amigo de todas as horas, sempre aberto ao diálogo, agradeço pelo constante incentivo à minha carreira e pelo carinho que sempre demonstrou sentir por mim. De minha parte, posso dizer que é, com toda a sua serenidade, um exemplo de pessoa, um jovem de futuro, o meu irmão querido que mora no meu coração. Conte sempre comigo, brother!

Agradeço aos meus avós, Edson Pinheiro de Campos (*in memoriam*) e Lídia Pinheiro de Campos, Alcides Dalsenter e Rosália Dalsenter, pelas orações, por todo o amor e carinho que sentem por mim e, também, por sempre terem demonstrado, em cada mínima atitude, o orgulho que sentem por este neto que ora escreve.

Agradeço ao meu dedicado orientador, Professor Doutor José Roberto Vieira, notável jurista, pessoa pela qual nutro verdadeira e profunda admiração, seja pelo amor que dedica ao estudo e ensino do Direito Tributário, seja pela bondade que lhe é característica e pelo respeito com que trata a todos. Ao Professor José Roberto Vieira, que é, a meu ver, a melhor expressão do que é ser Mestre, de quem desfrutei ampla e confiável sabedoria e que com incansável paciência conduziu o meu estudo ao longo desta caminhada, registro aqui o meu sincero agradecimento.

Agradeço também aos Professores Celso Luiz Ludwig, Kátia Kozicki, Luis Fernando Lopes Pereira, Manoel Eduardo Alves Camargo e Gomes, Romeu Felipe Bacellar Filho e Sérgio Cruz Arenhart, pelas reflexões e preciosos ensinamentos transmitidos durante as aulas do Mestrado.

Agradeço ao Professor Pós-Doutor James Marins, da Pontifícia Universidade Católica do Paraná (PUC/PR) – instituição pela qual me graduei –, por despertar em

mim o interesse pela pesquisa e pelo profundo estudo do Direito, incentivando, dessa forma, o meu ingresso na vida acadêmica.

Também pelo incentivo ao ingresso no Mestrado (no melhor estilo “não interessa, você vai fazer as provas do Mestrado e pronto”), agradeço aqui a minha grande amiga Danyelle da Silva Galvão, competente advogada criminalista, Mestre em Direito Processual na Universidade de São Paulo, com quem, ao longo da exaustiva jornada de elaboração da dissertação, travei interessantes e enriquecedores debates. A você, Dany, muito obrigado pela força e por não me deixar desanimar.

Não poderia deixar de manifestar, também, o meu agradecimento aos colegas, amigos e brilhantes profissionais do escritório Seleme, Lara & Coelho Advogados Associados, o que faço nas pessoas dos seus sócios Dr. Sérgio Seleme, Dr. José Augusto Lara dos Santos, Dr. Marcus Aurélio Coelho, Dr. Jonny Paulo da Silva e Dr. Mikael Martins de Lima. Desculpando-me desde já com os demais colegas, e sem desmerecê-los, evidentemente, agradeço em especial duas pessoas muito importantes para o meu crescimento profissional. Em primeiro lugar (lembrando que a ordem não denota qualquer preferência), anoto aqui o meu muito obrigado ao Dr. Sérgio Seleme, renomado advogado, detentor de notório conhecimento jurídico, com quem tive o privilégio de trabalhar e aprender valiosos ensinamentos do Direito para o exercício da advocacia e para a vida. Agradeço também ao Dr. José Augusto Lara dos Santos, brilhante tributarista, de elevada qualidade técnica, advogado dedicado e apaixonado pelo Direito, que me iniciou na advocacia, acompanhando pacientemente cada passo da minha, até aqui, curta trajetória. Antes de um companheiro de trabalho, o tenho como verdadeiro amigo, que espero levar por toda a vida. A você, Augusto, expresso aqui a minha admiração e eterna gratidão; e afirmo: sou muito feliz por ter vivido bons e intensos quatro anos sob a sua segura orientação profissional. Terei sempre boas lembranças dos tempos de Seleme, Lara & Coelho Advogados Associados.

Agradeço a toda a equipe do Grupo “O Boticário”, por terem me acolhido como se da família fosse. À Dra. Andrea Serkez Shaia e ao Dr. Janary Scandelari Bussmann, pelo aprendizado, paciência e irrestrito apoio no período de elaboração do presente trabalho. À Dra. Fabiana de Freitas, que, a frente do Departamento Jurídico, expressou indescritível compreensão e confiança ao me conferir a

oportunidade de compor a sua prestigiada equipe em meio ao desafio da dissertação. Ao Dr. Rafael Miyazaki Otta, por demonstrar apoio e respeito ao meu trabalho. À Dra. Ana Cláudia Loyola Rocha Pironti Aguirre de Castro, que, embora tenha um dos maiores e mais difíceis nomes para se lembrar (graças ao seu esposo, destacado advogado e professor administrativista, Rodrigo Pironti), terá sempre o meu respeito e admiração pela excelência, competência e profissionalismo. Ao Dr. Fernando Magalhães Modé, que, com a sua inspiradora e robusta obra *Tributação Ambiental (A Função do Tributo na Proteção do Meio Ambiente)*, acendeu o meu interesse pelo tema aqui tratado e, evidentemente, contribuiu com as importantes lições lançadas em seu livro. Amigos (se é que posso assim lhes chamar), tenham essa dissertação como de vocês.

Ainda, ao longo da minha caminhada, tive a oportunidade e o privilégio de estar rodeado de excelentes profissionais e estudiosos do Direito. Além das brilhantes e profundas reflexões acadêmicas que me proporcionaram, esses companheiros de batalha diária e, antes de tudo, amigos, pelos quais tenho um enorme carinho e respeito, tornaram, cada um ao seu jeito, o exercício da advocacia mais apaixonante e o meu trilhar acadêmico mais proveitoso. Ao Dr. Lucas Bertinato Maron, ao Dr. Carlos Eduardo Pereira Dutra, à Dra. Daiana da Silva Oliveira, à Dra. Glória Coraça, à Dra. Fernanda do Nascimento Pereira e à Dra. Valéria Alves da Silva Serafim, o meu sincero agradecimento. Galera, vocês moram no meu coração!

Agradeço aos meus grandes amigos da Turma de 2005 do Curso de Direito da Pontifícia Universidade Católica do Paraná (PUC/PR), o que faço nas pessoas de Gustavo Paes Rabello, Ricardo Paludo Calixto, Flávio Bortolozzi Júnior, Rafael Cessetti, Fernando Castro Garcia, Eduardo Fajardo Balam, Evelyn Mariano Endo, Juliana Varela de Albuquerque Dalprá, Louise Rosseti Ogibowski, Gleicy Pimental e Cristiane Cubas. Todos eles, competentes e talentosos profissionais do Direito. Galera, amo vocês! Vocês vão longe!

Agradeço, ainda, à Caroline Sampaio de Almeida, aos seus irmãos Fernando e Cristiane, e aos seus pais Fernando e Rosane (*in memoriam*), pessoas de grande coração e que sempre nutriram um imenso carinho por mim, pelo estímulo e respeito. Ousaria dizer que vejo neles uma segunda família. Muito obrigado. Contem comigo sempre!

Aos amigos que tive a felicidade de encontrar nos corredores da Universidade Federal do Paraná – UFPR, agradeço pelo conhecimento compartilhado, pelos ferrenhos debates acadêmicos travados e por terem tornado não só as nossas aulas, mas também, os nossos encontros, momentos inesquecíveis. Lembrando que tantos outros aqui se incluem, agradeço meus grandes amigos Jeferson Teodorovicz, Reinaldo Santos de Almeida Júnior, Thiago Merege Pereira, José Antônio Gomes de Araújo, Renata Beckert Isfer, Daniella Letícia Broering e Nayara Tataren.

Aos meus queridos alunos da Faculdade Dom Bosco, agradeço pela confiança em mim depositada para guiá-los no estudo do Direito Tributário.

Também da Faculdade Dom Bosco, agradeço a professora Lijeane Cristina Pereira Santos, em quem encontrei incondicional apoio profissional, acadêmico e, especialmente, pessoal, pelas tranqüilizantes palavras de incentivo.

Agradeço, também, ao amigo Maurício Dalri Timm do Valle, dedicado estudioso do Direito Tributário, em quem reconheço excepcional brilhantismo, pela preocupação em transmitir um pouco da sua bem sucedida experiência no Mestrado da UFPR.

Ao meu irmão de longa data, Paulo Dzienkowski Schneider, de quem sinto imensa saudade, agradeço pela amizade e pela sua constante torcida. Sou feliz em saber que, independentemente da distância e do tempo, tenho um verdadeiro amigo, com quem posso contar sempre!

Apesar de manifestar, logo no início dos meus agradecimentos, a minha preocupação com injustiças e esquecimentos, imperdoável seria não fazer menção aqui – e destaco como uma honrosa referência – a uma pessoa que, assim como eu, sabe como ninguém qual é o preço do desafio de se cursar o Mestrado da UFPR. Ao meu grande amigo, brilhante estudioso do Direito Tributário, talentoso e promissor advogado, Smith Robert Barreni, a quem passei a admirar, pela maturidade e carisma, já em nossas primeiras conversas. Mestre, agora as palavras não são mais de força para superarmos a árdua missão de escrever a dissertação; são palavras de agradecimento por ter participado junto comigo desse desafio. Hoje somos, enfim, vitoriosos, mesmo com todas as dificuldades que enfrentamos!

Merece, também, agradecimento a minha grande amiga e, muitas vezes, irmã Aline Maciel Ferreira, promissora advogada, que, com enorme paciência,



esteve ao meu lado em, praticamente, todos os momentos em que estive dedicado à elaboração deste trabalho, contribuindo com ideias preciosas e, principalmente, com a sua incondicional amizade. Aline, mais do que ninguém, você sabe (e, aqui, reconheço) a importância da sua contribuição para a concretização desta dissertação e para a superação do desafio que é um Mestrado. Como já disse outras vezes, sem palavras...

Por fim, gostaria de agradecer uma pessoa que, apesar de ter entrado na minha vida apenas na fase final de elaboração deste trabalho, certamente, veio para ficar. Quando o cansaço tomava conta e não mais tinha forças, foi você, Tatiana Gouvêa, que, com o seu lindo e apaixonante sorriso, me trouxe inspiração e me fez seguir em frente. A você, Tati, que tem vivido, constantemente, em meus pensamentos, o meu muito obrigado.

## RESUMO

O presente estudo tem por objetivo promover a análise do tributo como instrumento jurídico apto a densificar e conferir efetividade ao direito fundamental ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, por meio da indução de comportamentos sociais, estabelecendo a sua relação com o princípio constitucional da solidariedade sob o ponto de vista da tributação ambiental. O trabalho apresenta 7 (sete) capítulos, mas é dividido em 4 (quatro) partes. Num primeiro momento, tratará da relação entre o Estado e a tributação, ocasião na qual, após a exposição da noção de Estado e da sua evolução teleológica, será examinado o exercício da atividade financeira, pelo Estado, por meio dos tributos. O segundo momento, por sua vez, abarcando os capítulos 2, 3, 4 e 5, dedica-se, basicamente, ao estudo da norma jurídica tributária e da sua função extrafiscal. Aqui, a análise é inaugurada pela leitura principiológica do (sub)sistema constitucional tributário, de modo a identificar, dentre os princípios tributários, aqueles que estão mais diretamente envolvidos na tributação ambiental; seguindo, então, para o estudo da Teoria da Norma Jurídica, ganhando relevo, para o tema tratado, as chamadas “normas premiativas”, dotadas de “sanções positivas” e que evidenciam a “função promocional do Direito”. Ainda nessa oportunidade, será o tributo analisado tanto em sua concepção lógico-estrutural, vale dizer, em relação à regra-matriz de incidência tributária, quanto em sua perspectiva funcional, o que redundará na tratativa do seu finalismo extrafiscal, em contraposição ao seu valor finalístico fiscal, restando, assim, demonstrado, tratar-se, o tributo, de instrumento jurídico apto a promover a indução de comportamentos. O terceiro momento cuida, basicamente, do entrelaçamento entre o Direito Tributário e o Direito Ambiental, – integração da qual surge a expressão “tributação ambiental” – apresentando, para tanto, os aspectos constitucionais do meio ambiente, em especial a sua definição como direito fundamental do ser humano. Por fim, alçando o princípio da solidariedade a uma privilegiada posição, no ordenamento jurídico, o último momento (capítulo 7) visa avaliar a sua contribuição para a conscientização da sociedade sobre a necessidade de preservação do meio ambiente, análise essa realizada sob o ponto de vista da tributação ambiental, relacionado que está, o princípio da solidariedade, ao dever de pagar tributos.

**Palavras-chave:** Norma premiativa. Sanção positiva. Tributo. Extrafiscalidade. Indução de comportamentos. Preservação ambiental. Tributação ambiental. Solidariedade.

## ABSTRACT

This paper aims to promote the analysis of the Tax as a legal instrument, able to consolidate and confer effectiveness to the fundamental right to the ecologically balanced environment, through the induction of social behaviors, establishing its relation with the constitutional principle of solidarity, from the view of environmental taxation. This paper has seven chapters, and it is divided in four parts. The first one, related to the relationship between the State and taxation, in which occasion, after the explanation of the concept of State, and its theological evolution, it will be examined the activity of taxation by the State financial exercise. The second part, on its turns, includes the chapters 2, 3, 4 and 5, and it is, basically, dedicated to the study of the Legal Tax Provision and its extra fiscal function. The analysis is launched by the principled reading of the Constitutional Tax (Sub) System, in order to identify, within the Legal Tax Principles, those which are more directly involved in the Environmental Taxation; driving to the study of the Theory of Legal Provision, standing out, to the theme, those named “rewarding rules”, endowed with positive sanctions that make clear the promotional function of Law. Yet in this opportunity, the Tax will be analyzed both on its logical structure conception, related to the Rule Matrix of Tax Incidence, as on its functional perspective, which results in its extra fiscal finalism in contrast to its finalistic fiscal value, proven that the Tax legal instrument is able to promote an induction of social behaviors. The third part, basically, shows the interlacement between the Tax Law and the Environmental Law – integration from which arises the expression “Environmental Taxation” – presenting the constitutional aspects of the environment, especially its definition as a fundamental right of the human being. Lastly, ascending the principle of solidarity to a privileged position in the legal system, the last point (chapter 7) aims to evaluate its contribution to the social awareness about the preservation of the environment, analysis done under the point of view of environmental taxation, relating the principle of solidarity to the duty of paying taxes.

**Keywords:** “Rewarding rules”. Positive sanction. Tax. Extra fiscal finalism. Induction of social behaviors. Environmental preservation. Environmental taxation. Solidarity.

## SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	17
CAPÍTULO 1 – ESTADO E TRIBUTAÇÃO .....	23
1.1 INTRODUÇÃO.....	23
1.2 O ESTADO: NOÇÃO PRELIMINAR.....	24
1.3 NOTAS SOBRE A EVOLUÇÃO TELEOLÓGICA DO ESTADO .....	27
1.4 ATIVIDADE FINANCEIRA DO ESTADO.....	34
CAPÍTULO 2 – SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL: UMA ANÁLISE PRINCIPIOLÓGICA .....	43
2.1 NOÇÃO DE SISTEMA .....	43
2.2 O SISTEMA CONSTITUCIONAL BRASILEIRO .....	45
2.3 O Subsistema Constitucional Tributário .....	47
2.4 OS PRINCÍPIOS .....	50
2.4.1 Noção conceitual .....	50
2.4.2 Princípios constitucionais: breves considerações.....	52
2.4.3 Princípios constitucionais tributários .....	54
2.4.3.1 Princípio da legalidade .....	54
2.4.3.1.1 A Legalidade Genérica.....	54
2.4.3.1.2 A Legalidade Tributária: idéia de autoimposição .....	56
2.4.3.1.3 “Exceções” constitucionalmente previstas ao Princípio da Legalidade .....	59
2.4.3.2 Princípio da Igualdade .....	61
2.4.3.3 Princípio da Capacidade Contributiva .....	66
2.4.3.3.1 Introdução.....	66
2.4.3.3.2 A capacidade contributiva absoluta ou objetiva e a capacidade contributiva relativa ou subjetiva .....	69
2.4.3.3.3 Capacidades econômica, contributiva e financeira.....	71
2.4.3.3.4 Limites à capacidade contributiva: proteção do mínimo existencial e proibição de confisco .....	72
2.4.3.3.5 A capacidade contributiva e a extrafiscalidade: brevíssimo apontamento inicial ...	75
2.4.3.4 Princípio da vedação ao confisco.....	76
CAPÍTULO 3 – TEORIA DA NORMA JURÍDICA .....	81
3.1 BREVES DIGRESSÕES GENÉRICAS .....	81

3.2 A NORMA JURÍDICA.....	85
3.2.1 Uma análise formal .....	85
3.2.2 Noções fundamentais .....	86
3.2.3 A estrutura lógica da norma jurídica.....	899
3.2.4 A norma jurídica completa: norma primária e norma secundária.....	94
3.2.5 A atuação dinâmica da norma jurídica .....	98
3.3 A NORMA PREMIATIVA.....	104
3.3.1 Forma e fundo .....	104
3.3.2 O conceito de sanção no Direito .....	105
3.3.3 A função promocional do Direito: sanção negativa e sanção positiva (premiativa)....	112
3.3.4 A estrutura da norma premiativa .....	117
CAPÍTULO 4 – VISÃO ESTRUTURAL DO TRIBUTO.....	126
4.1 O TRIBUTO .....	126
4.2 ACEPÇÕES DA NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA.....	130
4.3 ESTRUTURA DA NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA.....	134
4.3.1 Nota introdutória .....	134
4.3.2 A regra-matriz de incidência tributária.....	135
4.3.3 A composição estrutural da regra-matriz de incidência tributária .....	136
4.3.3.1 A hipótese de incidência tributária.....	138
4.3.3.1.1 Generalidades.....	138
4.3.3.1.2 Critério material.....	139
4.3.3.1.3 Critério espacial .....	140
4.3.3.1.4 Critério temporal.....	141
4.3.3.2 O consequente.....	143
4.3.3.2.1 Generalidades.....	143
4.3.3.2.2 Critério pessoal .....	143
4.3.3.2.2.1 Noções gerais .....	143
4.3.3.2.2.2 Sujeito ativo .....	144
4.3.3.2.2.3 Sujeito passivo.....	145
4.3.3.2.3 Critério quantitativo .....	145
4.3.3.2.3.1 Noções gerais .....	145
4.3.3.2.3.2 Base de cálculo.....	146

4.3.3.2.3.3 Alíquota.....	146
4.4 SÍNTESE DA PERSPECTIVA: CORRESPONDÊNCIA ENTRE A PERSPECTIVA ARQUITETÔNICA DO TRIBUTO E A TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL .....	147
CAPÍTULO 5 – PERSPECTIVA FUNCIONAL DO TRIBUTO .....	149
5.1 PALAVRAS INTRODUTÓRIAS.....	149
5.2 FISCALIDADE DOS TRIBUTOS.....	150
5.3 EXTRAFISCALIDADE .....	152
5.3.1 Algumas prévias considerações.....	152
5.3.2 Contornos conceptuais .....	153
5.3.3 A norma tributária indutora como espécie do gênero extrafiscalidade.....	163
5.3.4 Limites constitucionais à extrafiscalidade e sua legitimidade constitucional.....	165
5.3.5 Principais instrumentos jurídico-tributários aptos a promover a extrafiscalidade: incentivos e desestímulos tributários .....	173
5.4 O TRIBUTO COMO INSTRUMENTO JURÍDICO DE INDUÇÃO DE COMPORTAMENTOS AMBIENTALMENTE CORRETOS.....	184
CAPÍTULO 6 – TRIBUTAÇÃO E O MEIO AMBIENTE .....	189
6.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS.....	189
6.2 O MEIO AMBIENTE: CONTORNOS CONCEPTUAIS .....	190
6.3 O PERFIL CONSTITUCIONAL DO MEIO AMBIENTE .....	196
6.4 PRINCÍPIOS NORTEADORES DO DIREITO AMBIENTAL .....	204
6.4.1 Dissenso e opções.....	204
6.4.2 Princípio da essencialidade do meio ambiente .....	205
6.4.3 Princípios da precaução e da prevenção .....	207
6.4.4 Princípio da cooperação .....	211
6.4.5 Princípio do poluidor-pagador .....	215
6.4.5.1 “Externalidades” .....	220
6.4.5.1.1 “Externalidades” negativas.....	224
6.4.5.2 Internalização dos custos ambientais.....	225
6.4.6 Princípio do desenvolvimento sustentável.....	226
6.4.7 Princípio da equidade intergeracional .....	229
6.5 BREVES APONTAMENTOS SOBRE A PREOCUPAÇÃO AMBIENTAL E A UTILIDADE DO SISTEMA TRIBUTÁRIO.....	231

6.6 A TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL .....	232
CAPÍTULO 7 – A TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL E O PRINCÍPIO DA SOLIDARIEDADE .....	241
7.1 RETOMADA DE ALGUMAS IDEIAS CENTRAIS E BREVÍSSIMAS CONSIDERAÇÕES SOBRE A REFLEXÃO PROPOSTA .....	241
7.2 A SOLIDARIEDADE: PREVISÃO CONSTITUCIONAL E DEFINIÇÃO .....	243
7.3 O PRINCÍPIO DA SOLIDARIEDADE COMO NORMA PROGRAMÁTICA NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988.....	251
7.4 O PRINCÍPIO DA SOLIDARIEDADE COMO DEVER FUNDAMENTAL.....	259
7.4.1 O dever fundamental.....	259
7.4.1.1 O menosprezo teórico dos deveres fundamentais .....	260
7.4.1.2 A noção de dever fundamental: categoria jurídica autônoma .....	263
7.4.2 Síntese da perspectiva: o princípio constitucional da solidariedade como um dever fundamental .....	268
7.5 O PRINCÍPIO DA SOLIDARIEDADE E A SUA RELAÇÃO COM O DIREITO TRIBUTÁRIO .....	270
7.5.1 O dever fundamental de pagar tributos .....	270
7.5.2 O dever de pagar tributos como um dever jurídico de solidariedade .....	276
7.6 O PRINCÍPIO DA SOLIDARIEDADE E A TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL.....	281
7.6.1 Uma proposta de reflexão .....	281
7.6.2 O princípio da solidariedade como norteador da tributação ambiental .....	282
CONCLUSÕES.....	297
REFERÊNCIAS .....	304

*“A dificuldade de conhecer o futuro depende também do fato de que cada um de nós projeta no futuro as próprias aspirações e inquietações, enquanto a história prossegue o seu curso indiferente às nossas preocupações, um curso, aliás, formado por milhões e milhões de pequenos, minúsculos, atos humanos que nenhuma mente, mesmo a mais potente, jamais esteve em condições de apreender numa visão de conjunto que não tenha sido excessivamente esquemática e portanto pouco convincente”.*

*Norberto Bobbio (O Futuro da Democracia – uma defesa das regras do jogo, 1986)*



## INTRODUÇÃO

A busca de um meio ambiente ecologicamente equilibrado tem sido uma das principais preocupações do Estado Moderno, possuindo, portanto, conotação de ordem mundial.

Durante séculos, o homem estabeleceu uma relação com a natureza fundada no pensamento de que os recursos naturais seriam ilimitados. A precariedade dessa relação fez com que a utilização, sem critérios adequados, trouxesse graves conseqüências para os ecossistemas, tendo sido esse comportamento acentuado pela idéia de progresso “a qualquer custo”.

O resultado dessa postura logo começou a ser externado pela natureza, por meio de fenômenos naturais, como, por exemplo, o efeito estufa, a inversão térmica e o “el niño”. Em razão disso, é crucial estabelecer um novo paradigma na relação “homem x meio ambiente”.

Diante desse quadro, governos democráticos conscientes dessa problemática vêm adotando políticas de preservação ambiental, utilizando-se dos tributos como instrumento jurídico, com reflexo econômico, capaz de induzir – estimulando ou desestimulando – comportamentos sociais, na busca do meio ambiente ecologicamente sustentável.

Nesse sentido, notória é a importância do Direito Tributário, na preservação e, em certa medida, na recuperação do meio ambiente, uma vez que, além de envolver aspectos econômicos e financeiros, esse ramo do Direito pode ser utilizado pelo Estado, por meio dos tributos, como instrumento de intervenção no domínio econômico. Dessa forma, a tributação ambiental, fundada na extrafiscalidade, evidencia a “função promocional do Direito”, buscando atingir níveis mais baixos de poluição e proporcionar o desenvolvimento econômico sustentável<sup>1</sup>.

A implementação de tributos com vistas à proteção do meio ambiente tem sido amplamente utilizada pelos ordenamentos jurídicos estrangeiros, por meio das mais diversas figuras tributárias.

---

<sup>1</sup> Norberto BOBBIO, **Da estrutura à função: novos estudos de teoria do direito**, 2007.

Para a aplicação da tributação ambiental, mister se faz a adequação dos referidos mecanismos de indução à realidade interna de cada país, levando-se em conta as suas peculiaridades.

No Brasil, a tributação voltada aos interesses ambientais, embora incipiente, pode ser verificada a partir da adoção de algumas espécies tributárias, destacando-se, aqui, as Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE), o “ICMS Ecológico”, o “IPTU Verde” e as Taxas de Controle e Fiscalização Ambiental (TCFA).

Caracterizados pelo seu teor extrafiscal, os referidos tributos visam contribuir para a consecução de políticas ambientais, ao direcionar determinados comportamentos para a proteção do meio ambiente, ressaltando-se que tais figuras não representam uma sanção negativa ao agente poluidor, tampouco uma autorização para a prática de condutas poluentes, mas, sim, um instrumento de indução de comportamentos.

Dessa forma, diante de uma perspectiva funcional, o tributo ambiental serve de instrumento de intervenção estatal nas atividades econômicas, buscando a compatibilização entre o desenvolvimento econômico e a utilização racional dos recursos ambientais, de forma a aumentar a eficiência econômica, sem comprometer a proteção do meio ambiente.

O tributo ambiental, portanto, fundado na extrafiscalidade, assume uma feição preventiva, em detrimento ao caráter meramente fiscal, funcionando como instrumento orientador das atividades econômicas, buscando moldar comportamentos sociais, de forma a estimular os agentes econômicos a adotarem condutas ambientalmente orientadas; logo, em consonância com os objetivos estatais.

O tributo, não somente em sua perspectiva funcional, mas também em sua concepção lógico-estrutural, enquanto norma jurídica tributária, tem o condão de orientar comportamentos ambientalmente corretos. É da sua essência gerar conseqüências sócio-psicológicas, induzindo o sujeito a praticar determinado comportamento pelo qual a sociedade anela.

Evidentemente, não podemos desconsiderar o exercício de valoração desempenhado pelo intérprete da norma jurídica, que o pode levar a escolher e a adotar – dentre as possibilidades abertas pelo ordenamento jurídico, e segundo o seu sistema de referência ou conforme a sua ideologia ou interesse – uma conduta

indesejável diversa daquela pretendida, ou seja, um comportamento que não se alinhe com a finalidade almejada pelo comando normativo.

A norma jurídica consiste em um juízo hipotético, no qual há a previsão abstrata de um fato, a cujo acontecimento, no mundo fenomênico, ela fica condicionada, para que lhe sejam atribuídos os efeitos jurídicos, com reflexos nas relações intersubjetivas.

Possui, então, uma arquitetura lógica caracterizada pela descrição abstrata de um fato e pela prescrição dos efeitos que lhe são atribuídos, sendo que tais peças do juízo hipotético são interligadas pelo conectivo deontico (dever-ser) numa relação de “imputação” ou, ainda, de “causalidade jurídica”.

Portanto, é da natureza das normas jurídicas, diante da sua estruturação, influir nos comportamentos sociais, de modo a ajustá-los aos seus comandos

Entretanto, em que pese a orientação, ou melhor, consequência, que da norma jurídica emana, tanto em virtude da sua estrutura lógica, quanto em razão do seu possível caráter extrafiscal, ainda assim, o indivíduo, em seu exercício de valoração da norma jurídica, pode optar pela adoção de comportamentos que gerem menos danos ao meio ambiente – busca de novas tecnologias e métodos de produção e estudo de novas fontes de energia limpa, por exemplo, as quais, evidentemente, geram custos significativos – ou, simplesmente, optar pelo pagamento de uma carga tributária superior; ou, ainda, por não gozar de um incentivo tributário concedido com motivação ambiental, dando continuidade à sua atividade econômica, sem se preocupar com os prejuízos provocados ao meio ambiente.

Em lhe sendo franqueada uma escolha, podemos ter, em alguns casos, como insuficientes – para sintonizar o comportamento do sujeito com as pretensões do Estado na busca do meio ambiente ecologicamente sustentável – a previsão normativa e a motivação extrafiscal.

Dentro desse contexto, o magno princípio da solidariedade apresenta-se, ao menos acreditamos, como norma jurídica de posição privilegiada, norteadora da tributação ambiental, e apta a estimular os agentes econômicos a desenvolverem suas atividades, objetivando a redução dos níveis de poluição a patamares aceitáveis.

O mandamento da solidariedade, assim como a grande maioria dos princípios constitucionais, é norma programática, que estabelece um fim a ser cumprido pelo Estado. Ou seja, o princípio da solidariedade determina um objetivo fundamental a ser alcançado pela sociedade e pelo Estado.

Além disso, essa diretriz superior encontra-se diretamente relacionada com o dever de pagar tributos, denotando a idéia de que todos devem ter a consciência da importância de contribuir, à medida de sua capacidade contributiva, para o desenvolvimento da sociedade; no caso, para um desenvolvimento ecologicamente sustentável.

Em face disso, a tônica da presente dissertação é, basicamente, a indução de comportamentos sociais com vistas à busca do meio ambiente ecologicamente sustentável. Porém, caminhamos um pouco além, ao propor uma reflexão sobre a possível existência de uma relação entre a norma jurídica tributária e o princípio constitucional da solidariedade.

O estudo ora empreendido promove, portanto, uma análise do tributo não somente em sua concepção lógico-estrutural, enquanto norma jurídica tributária apta a disciplinar comportamentos, mas também, e principalmente, sob sua perspectiva funcional, ou seja, como instrumento econômico capaz de vitalizar a proteção do meio ambiente, por meio da indução de comportamentos ambientalmente desejáveis e corretos.

Ademais, por se tratar o meio ambiente de um Direito Fundamental, reconhecido pela Constituição Federal de 1988, que lhe confere a condição de bem de uso comum do povo e destaca a sua essencialidade para a sadia qualidade de vida, buscaremos, – em certa medida, lançando um desafio, – avaliar a contribuição e a influência que o princípio constitucional da solidariedade exerce, juntamente com o tributo, sobre os comportamentos sociais, relativamente à conscientização da sociedade acerca da problemática da degradação e da destruição do meio ambiente.

Eis, portanto, as linhas mestras da temática sobre a qual discorreremos.

Isso posto, apresentadas essas prévias considerações, que evidenciam a justificativa do tema proposto, bem como os objetivos por nós almejados, delineemos as nossas balizas metodológicas.

A busca pelo conhecimento científico coloca-nos diante dos mais diversos caminhos. No intuito de fazer ciência, portanto, cabe-nos a indispensável tarefa concernente à escolha de um caminho para trilhar, ou seja, de um método; e ao estabelecimento das premissas que nortearão o estudo que nos propomos desenvolver.

Tão somente com o delineamento e a fiel observância dessas bases metodológicas, é que a pesquisa, animada pela consistência sistemática, apresenta uma vocação de rigor técnico, podendo, assim, ser, realmente, chamada de “pesquisa científica”.

A presente dissertação corporifica a análise, pautada no método dedutivo, da norma jurídica tributária e do princípio da solidariedade voltados, para a indução de comportamentos ambientalmente corretos.

Partiremos, então, do exame de conceitos gerais atinentes à Teoria Geral do Direito, relevantes para o Sistema Constitucional brasileiro e, naturalmente, para o Subsistema Constitucional Tributário, para, em seguida, verticalizar progressivamente as ideias e noções, até obter o arsenal teórico suficiente e necessário ao entrelaçamento do princípio da solidariedade com a norma jurídica tributária, sob a óptica da tributação ambiental.

Para tanto, o presente estudo contemplará a utilização de importantes obras jurídicas, de elevada densidade teórica, originadas de intenso e valioso esforço intelectual de renomados autores nacionais e estrangeiros, que se dedicaram aos subtemas nele predominantes, sobretudo às temáticas das “normas premiativas”, dotadas de “sanções positivas”, e do finalismo extrafiscal dos tributos associado à preservação do meio ambiente.

Sem, evidentemente, a pretensão de ser exaurientes e definitivos<sup>2</sup>; além de apresentar uma visão sobre o assunto e incentivar a formação de um senso crítico<sup>3</sup> a seu respeito, o estudo ora empreendido almeja apenas contribuir de forma modesta para a continuidade de uma incipiente, mas ainda assim, consistente e louvável iniciativa de corajosos estudiosos, que, firmemente assentados na realidade

---

<sup>2</sup> “Para que se qualifique como acadêmica a pesquisa de determinado objeto, não se faz necessário seja ela exaustiva, pretendendo esgotar, dali em diante, a possibilidade de seu conhecimento. Qualquer tentativa neste sentido levaria, certamente, à frustração, por mais limitado que fosse o objeto. O estudo será, sempre, parcial” – Luís Eduardo SCHOUERI, **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**, p. 4.

<sup>3</sup> “Quando a ciência é social, como é o caso do direito, além de fundamental, a demarcação do objeto torna-se crítica” – Eurico Marcos Diniz de SANTI, **Lançamento tributário**, p. 27.

presente, mas guiados para o futuro, pavimentaram, de maneira formidável, o caminho para a compreensão e frutificação do adequado tratamento jurídico dispensado ao tributo com viés ambiental.

# CAPÍTULO 1

## ESTADO E TRIBUTAÇÃO

### 1.1 INTRODUÇÃO

O Direito Tributário é uma das vertentes do Direito do Estado.

A tributação exerce influência significativa no centro nevrálgico do Estado.

É por meio da atividade tributária que o Estado obtém a base material para efetivação de todas as suas dimensões de poder e para a ampliação de sua máquina burocrática<sup>4-5</sup>.

Em que pesem as suas diferentes formas históricas e estruturais, o Estado tem, como nota característica, a dependência da extração de recursos da sociedade para a realização de suas atividades institucionais, sem os quais restariam comprometidos o funcionamento da máquina administrativa e o atendimento dos interesses coletivos.

Tendo em vista a sinergia que os mecanismos postos à disposição pelo sistema tributário desenvolvem na ordem estatal, notória é a relação existente entre o Estado e a tributação.

Desse modo, justifica-se pensar historicamente o Estado, realizando um diagnóstico da sua evolução teleológica.

Sobre a importância da contextualização da finalidade estatal, diante dos diversos modelos de Estado visualizados na história, preciosos os ensinamentos de PAULO BONAVIDES, a quem passamos a palavra:

---

<sup>4</sup> No que diz respeito à dependência estatal de tributos, assim leciona CLAUS OFFE: “[...] o poder público depende, indiretamente, através de mecanismos do sistema tributários, do volume da acumulação privada. Cada detentor de posições de poder num Estado capitalista seria efetivamente por completo despojado do seu poder se um certo volume de acumulação e os ingressos daí decorrentes para o orçamento estatal – de acordo com o nível da quota tributária, variável dentro de certos limites – não lhe permitisse manifestar o seu poder também com meios materiais” – Claus OFFE, **Problemas estruturais do estado capitalista**, p. 123.

<sup>5</sup> Converte para a mesma direção DOUGLAS YAMASHITA, que fale em “Estado Tributário” (“*Steuerstaat*”, na terminologia de JOSEF ISENSEE), ao se referir à obtenção de recursos financeiros pelo Estado, mediante tributos, para a sua própria manutenção e para o cumprimento de suas atribuições – Douglas YAMASHITA, Eficácia do princípio da capacidade contributiva no Brasil, in Klaus TIPKE e Douglas YAMASHITA, **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**, p. 61.

Se todas as ações sujeitas à vontade humana se explicam precisamente por sua finalidade, como salienta Jhering, caberá à ciência social e jurídica reconhecer a natureza teleológica da ação estatal, afirmar-lhe a existência inconcussa, para poder então apreciá-la como cumpre, segundo a valorização do seu conteúdo ético. O fim, entendido filosoficamente, existe, pois, para o Estado<sup>6</sup>.

Evidentemente, o tema relativo aos fins do Estado, consoante as concepções vigentes em determinada época histórica, demanda um exaustivo e aprofundado estudo, não compatível com os modestos limites propostos pela presente dissertação, sob pena de incorrermos em grave superficialismo.

Por esse motivo, a teleologia do Estado será aqui versada de um ponto de vista amplo, a voos de pássaro, examinando, em linhas gerais, as diferentes formas de composição estatal, para, então, voltarmos a nossa atenção para o estudo da atividade financeira do Estado, e, em seguida, do tributo enquanto instrumento apto a orientar comportamentos.

Iniciemos, contudo, por fixar o conceito – bastante controvertido – de Estado.

## 1.2 O ESTADO: NOÇÃO PRELIMINAR

Diversos são os ângulos a partir dos quais se pode empreender a análise da noção de Estado, variedade essa até certo ponto justificável, tendo em vista a sua complexidade, mas que dificulta sobremaneira a tarefa de estabelecer um conceito objetivo e esclarecedor.

Numa primeira e mais genérica aproximação, SANTI ROMANO anota que o Estado, enquanto “instituição jurídica”,

[...] é uma unidade firme e permanente; tem uma existência objetiva e concreta, exterior e visível; possui uma organização ou estrutura que absorve os elementos que dele fazem parte e que é superior e preordenada aos mesmos elementos e às suas relações, de modo que não perde a sua identidade com as mutações de tais elementos<sup>7</sup>.

<sup>6</sup> Teoria do estado, p. 23.

<sup>7</sup> Princípios de direito constitucional geral, p. 61.



No entanto, tal como nos adverte o eminente jurista italiano, a concepção institucionalista do Estado *“não é [...] completamente pacífica na doutrina e nem está clara ou ao menos representada na sua completa gradação, em certas ordenações constitucionais”* (sic)<sup>8</sup>.

Não obstante as várias propostas possíveis de definição do Estado, soa-nos adequado assimilar o seu conceito a partir de seus atributos, ou seja, levando em conta os seus elementos constitutivos.

Sigamos, então, por afirmar que o Estado, no que diz respeito à sua constituição, apresenta como elementos essenciais o “governo”, o “território” e o “povo”<sup>9</sup>; o primeiro de índole formal e os dois últimos de natureza material.

Há, porém, pronunciamentos que dão maior ênfase à natureza jurídica do Estado. E a base desse raciocínio reside na idéia de que os elementos materiais *“[...] têm existência independente fora do Estado, só se compreendendo como componentes do Estado após sua integração numa ordem jurídica”*<sup>10</sup>.

É o caso, por exemplo, de GIORGIO DEL VECCHIO, que, revelando uma orientação calcada na noção jurídica de Estado, acresceu aos elementos materiais “território” e “povo”, o “vínculo jurídico”, de caráter formal, conferindo-lhe primazia perante os demais componentes<sup>11</sup>.

Assim, para o jurista e filósofo italiano:

<sup>8</sup> *Idem.*

<sup>9</sup> *“Como elemento pessoal constitutivo do Estado, há que se ter presente a distinção entre população, que diz respeito a todos os que habitam o território, ou seja, engloba todas as pessoas, mesmo que temporariamente permaneçam em um território, sem nada dizer a respeito dos vínculos com o Estado, pois se apresenta como um conceito demográfico-matemático, e povo, que realça o aspecto jurídico do grupo vinculado a uma determinada ordem normativa, mostrando-se como um conceito jurídico-constitucional. Ainda pode-se falar em nação, a qual possui caracteres de identidade referentes a origem, interesses, credos e aspirações, aparecendo como um conceito psicossocioantropológico. [...] Classicamente, o povo se constitui a partir de um vínculo jurídico-formal a partir do qual se produz o elemento subjetivo da instituição estatal. Logo, povo brasileiro é o conjunto formado pelos brasileiros natos e naturalizados, posto que estes são reconhecidos como tais pela ordem jurídica nacional. Nesta perspectiva, pode-se estabelecer a seguinte equivalência:*

*População = brasileiros e estrangeiros (em território nacional)*

*Povo = natos e naturalizados = nacional*

*Cidadão = nacional + direitos políticos [...]”* – Lenio Luiz STRECK, José Luis Bolzan de MORAIS, **Ciência política e teoria do estado**, p. 165-166.

<sup>10</sup> Dalmo de Abreu DALLARI, **Elementos de teoria geral do Estado**, p. 99.

<sup>11</sup> *“Distinguem-se, no Estado, três elementos: povo, território e vínculo jurídico. Os dois primeiros são de índole material e, substancialmente, representam pressupostos de facto necessários; o terceiro é de índole formal e, logicamente, o mais importante de todos”* (sic) – Giorgio DEL VECCHIO, **Lições de filosofia do Direito**, p. 470.

O Estado consiste, essencialmente, na ordem jurídica, e esta corresponde, por assim dizer, à coluna vertebral da sociedade: à ossatura em torno da qual se dispõem os diversos tecidos sociais. É nela que assentam as relações complexas que constituem a comunidade de vida de um povo. Segundo tal conceito, o Estado pode ainda brevemente definir-se: “a expressão potestativa da sociedade”<sup>12</sup>.

Realça também o fator jurídico o constitucionalista e atual vice-presidente da República, MICHEL TEMER, para quem o Estado consiste na “[...] incidência de determinada ordenação jurídica, ou seja, de determinado conjunto de preceitos sobre determinadas pessoas que estão em certo território. Tais preceitos imperativos encontram-se na Constituição”<sup>13</sup>.

Podemos, ainda, notar em HANS KELSEN – com quem se chega à noção de Estado como “[...] ordem normativa de coação da conduta humana”<sup>14</sup> – uma predileção pelo componente jurídico.

Segundo o mestre de Viena, o Estado é composto pela “população”, pelo “território” e pelo “poder” – este último “[...] exercido por um governo estadual independente”. No entanto, conferindo maior ênfase ao fator jurídico, afirmava HANS KELSEN que “*Todos estes três elementos só podem ser definidos juridicamente, isto é, eles apenas podem ser apreendidos como vigência e domínio de vigência (validade) de uma ordem jurídica*”<sup>15</sup>.

Merece nota também o respeitável pronunciamento de LENIO LUIZ STRECK e de JOSÉ LUIS BOLZAN DE MORAIS, para quem “[...] os elementos que tradicionalmente são apontados não explicam por si só esse organismo complexo que se convencionou denominar de Estado”, de maneira que outros fatores devem ser considerados para se ter uma idéia suficiente de Estado<sup>16</sup>.

Dessa forma, propalando o necessário redimensionamento das teorias tradicionais acerca dos elementos constitutivos do Estado Moderno, LENIO LUIZ STRECK e JOSÉ LUIS BOLZAN DE MORAIS agregam o elemento finalidade aos

<sup>12</sup> *Ibidem*, p. 469.

<sup>13</sup> **Elementos de direito constitucional**, p. 15.

<sup>14</sup> Por ordem coativa, devemos entender “o fato de reagir à condutas consideradas indesejáveis com uma sanção acompanhada de ato coativo, o que distingue o Direito de outras ordens sociais” – Patrícia Luíza KEGEL, Uma análise do conceito de sanção no sistema jurídico de Hans Kelsen, in Leonel Severo ROCHA (org.), **Paradoxos da auto-observação: percursos da teoria jurídica contemporânea**, p. 51.

<sup>15</sup> **Teoria pura do direito**, p. 318.

<sup>16</sup> **Ciência política...**, op. cit., p. 163.

demais<sup>17</sup>. E, assim, visualizam o Estado a partir das seguintes perspectivas: (i) uma material, composta pelo povo/população e pelo território; (ii) uma formal, representada pelo governo (independente e soberano); e, (iii) uma teleológica, consubstanciada na realização de um fim comum.

Naturalmente, por estarmos a tratar de um ente complexo, que pode ser examinado sob os mais diversos pontos de vista, a sua conceituação longe está de ingressar em um estado de calma, e, por conseguinte, de desfrutar de certo equilíbrio, no sentido de ser objetiva, única e definitiva.

No entanto, não obstante os pronunciamentos acima expostos, todos eles colhidos em obras de estudiosos de elevado calibre intelectual, encontramos boa síntese em DALMO DE ABREU DALLARI, que – analisando a grande variedade de conceitos oferecidos pela doutrina e sustentando a possibilidade e a conveniência de realçar o componente jurídico do Estado, sem ignorar os elementos não-jurídicos indispensáveis à sua visualização – conceitua o Estado como “[...] *a ordem jurídica soberana que tem por fim o bem comum de um povo situado em determinado território*”<sup>18</sup>. Onde encontramos a noção de “poder”, consoante nos ensina o emérito professor da USP, implícita na de soberania, “[...] *que, no entanto, é referida como característica da própria ordem jurídica*”. Por sua vez, o aspecto político do Estado é referido na expressão “bem comum”, vinculado a um certo povo; enquanto a territorialidade, “[...] *limitadora da ação jurídica e política do Estado*”, é representada pela referência a “[...] *determinado território*”<sup>19</sup>.

### 1.3 NOTAS SOBRE A EVOLUÇÃO TELEOLÓGICA DO ESTADO

Reflexo do processo de transformação da ordem feudal e da transferência e concentração do poder – até então atomizado na sociedade política feudal – nas mãos do príncipe, o Estado Moderno adquiriu, inicialmente, uma feição absolutista, intervindo fortemente em diversos campos da vida social e econômica.

<sup>17</sup> Asseveram que, contemporaneamente, a caracterização do Estado Moderno “[...] *está em crise, particularmente diante das circunstâncias técnico-econômico-políticas que afetam profundamente tais elementos, tornando-os imprestáveis, em sua concepção tradicional, para permitir o reconhecimento do objeto estudado – o Estado Moderno [...]*” – *Idem*.

<sup>18</sup> **Elementos de teoria...**, *op. cit.*, p. 101.

<sup>19</sup> *Idem*.

Num primeiro momento, o Estado, em sua versão absolutista, recebeu significativo apoio da burguesia, classe social em acentuada ascensão, especialmente pelo renascimento comercial e pela expansão urbana, que via, na centralização do poder político, o ambiente propício para assegurar o sucesso de seus propósitos capitalistas.

Entretanto, cada vez mais fortalecida economicamente, a classe burguesa passou a encarar a concentração do poder nas mãos do monarca absoluto e a sua conseqüente e exacerbada interferência, na vida social, como um obstáculo às suas pretensões, de modo que, na virada do século XVIII, “[...] *essa mesma classe não mais se contentava em ter o poder econômico; queria, sim, agora, tomar para si o poder político, até então privilégio da aristocracia [...]*”<sup>20</sup>.

A respeito do tema, precioso é o magistério de DALMO DE ABREU DALLARI:

O Estado Moderno nasceu absolutista e, durante alguns séculos, todos os defeitos e virtudes do monarca absoluto foram confundidos com as qualidades do Estado. Isso explica porque, já no século XVIII, o poder público era visto como inimigo da liberdade individual, e qualquer restrição ao *individual* em favor do *coletivo* era tida como ilegítima. Essa foi a raiz individualista do Estado liberal. Ao mesmo tempo, a burguesia enriquecida, que já dispunha do poder econômico, preconizava a intervenção mínima do Estado na vida social, considerando a liberdade contratual um direito natural dos indivíduos (*sic*)<sup>21</sup>.

Portanto, como assinala CLÈMERSON MERLIN CLÈVE, das “[...] *entranhas do Estado absoluto nasceu o Estado liberal [...]*”<sup>22</sup>.

Verificação semelhante podemos colher dos ensinamentos de PAULO BONAVIDES, que sintetiza de forma brilhante o processo de enfraquecimento do Estado Moderno absolutista, afirmando que “[...] *a monarquia favoreceu amplamente os interesses da burguesia nascente*”, estimulando-os na esfera econômica, de modo que “*já lhe era impossível represá-los*”<sup>23</sup>. E prossegue:

<sup>20</sup> Lenio Luiz STRECK, José Luis Bolzan de MORAIS, **Ciência política...**, *op. cit.*, p. 51.

<sup>21</sup> **Elementos de teoria...**, *op. cit.*, p. 233.

<sup>22</sup> **Atividade legislativa do poder executivo**, p. 23.

<sup>23</sup> **Teoria...**, *op. cit.*, p. 69.

A monarquia absoluta [...] já sem meio de qualquer ação impeditiva à expansão capitalista da primeira idade do Estado moderno, entra a estimulá-la com a adoção da política mercantilista, política dos reis sequiosos de fundos com que manter a burocracia e os exércitos permanentes, política da qual a aristocracia tirava também sua fatia de participação ociosa, mas sobretudo política, verdadeira, profunda, necessária, dos interesses arraigados da classe mercantil e industrial. [...]

A monarquia absoluta não tinha mais remédio senão exercitar a política daqueles interesses. Qualquer vacilação custar-lhe-ia o poder. Aí avulta toda a contradição: a superestrutura política do feudalismo abrindo à infraestrutura econômica da burguesia caminhos que lhe eram fatais, o absolutismo real aparelhando enfim a crise revolucionária que teria como corolário sua própria destruição<sup>24</sup>.

Dentro desse contexto, o Estado Liberal, fundado “[...] *no individualismo e na ínfima intervenção estatal* [...]”, encontrou terreno fértil para prosperar<sup>25</sup>.

A transição para o Estado liberal marca a ruptura com o poder monárquico absoluto. Passa-se, então, de um modelo caracterizado pela excessiva interferência do poder público na vida social para um modelo que tinha, na limitação da atuação do Estado no domínio econômico e na projeção do indivíduo como elemento nuclear na vida social, os aspectos centrais de seus interesses.

Sob o ponto de vista antropológico, o liberalismo, como bem retrata CLÈMERSON MERLIN CLÈVE, era “[...] *uma doutrina otimista, que acreditava sinceramente no desenvolvimento inexorável das potencialidades do homem, assim como na eficácia da mão invisível do mercado*”<sup>26</sup>.

Guiado pela ideia de Estado mínimo, bem como pela perspectiva do “*laissez-faire, laissez-passar*” – por meio da qual se afirmava a existência de uma ordem natural, ou de uma “mão invisível”<sup>27</sup>, capaz de orientar a economia, sem necessidade de atuação do Estado, permitindo-se, assim, a livre concorrência<sup>28</sup> –, a doutrina liberal apresentou-se “[...] *como uma teoria antiestado*”<sup>29</sup>.

<sup>24</sup> *Ibidem*, p. 70.

<sup>25</sup> Simone Martins SEBASTIÃO, **Tributo ambiental: extrafiscalidade e função promocional do Direito**, p. 56.

<sup>26</sup> **Atividade legislativa...**, *op. cit.*, p. 36.

<sup>27</sup> Famosa expressão francesa, cunhada por ADAM SMITH, em sua influente e célebre obra “*Investigação sobre a Natureza e as Causas da Riqueza das Nações*”, publicada em 1776.

<sup>28</sup> Sintetizando a ideia da metáfora da “mão invisível”, LÊNIO LUIZ STRECK e JOSÉ LUIS BOLZAN DE MORAIS ensinam-nos que, para ADAM SMITH, o que importa é “[...] *dar liberdade à ação individual e limitar o papel do Estado à simples manutenção da ordem e segurança. Ele acreditava que a harmonia social e econômica resultaria da livre concorrência e da integração de interesses e forças econômicas. A mão divina da providência (livre concorrência) traria ordem e riqueza aos interesses concorrentes* – **Ciência política**..., *op. cit.*, p. 60-61. Em outras palavras, porém, na mesma direção, CLÈMERSON MERLIN CLÈVE, destacando o caráter individual da

De acordo com o ideal liberal, o papel do Estado, portanto, se restringia “[...] quase que à mera vigilância da ordem social e à proteção contra ameaças externas”, assumindo uma função de supervisão<sup>30</sup>; ou melhor, como bem ilustrado por FERDINAND LASSALE, adotando uma postura de “guarda noturno” (*État gendarme*)<sup>31</sup>.

A redução do espectro de atuação estatal – com a imposição de limitações ao Estado, outrora absoluto, mas agora enfraquecido –, a necessidade de garantia das liberdades e direitos individuais, bem como de promover uma economia de mercado livre de controles estatais, conduziram à “[...] implantação do constitucionalismo e da separação de poderes”, ou, em sua designação mais adequada, “separação de funções”<sup>32</sup>.

Apreciando o cenário que imperava no Estado liberal, CLÉMERTON MERLIN CLÈVE, brilhante constitucionalista da UFPR, observa que a “[...] teoria do Estado com poderes divididos conquistou prestígio na doutrina constitucional do liberalismo porque se consolidou como importante mecanismo de garantia das liberdades individuais”, de maneira que o “[...] liberalismo foi a doutrina política que fundamentou a construção da teoria do Estado de Direito”<sup>33</sup>.

---

sociedade liberal, afirma que o “[...] egoísmo de todos, arranjado pela mão invisível, produzirá o bem comum”, constituindo essa “[...] a máxima do liberalismo econômico na época do capitalismo concorrencial – **Atividade legislativa...**, op. cit, p. 37). Disso não discorda DALMO DE ABREU DALLARI, que assim leciona: “Quanto às relações econômicas, a obra célebre de ADAM SMITH, ‘A Riqueza das Nações’, publicada em 1776, correspondia perfeitamente aos desejos dos grandes proprietários e comerciantes, sustentando que cada homem é o melhor juiz de seus interesses e deve ter a liberdade de promovê-los segundo a sua livre vontade. Afirmando a existência de uma ordem natural, capaz de assegurar a harmonia espontânea de todos os interesses, ADAM SMITH condena qualquer intervenção do Estado” – **Elementos de teoria...**, op. cit, p. 233.

<sup>29</sup> Lenio Luiz STRECK, **Ciência política...**, op. cit, p. 61.

<sup>30</sup> Dalmo de Abreu DALLARI, **Elementos de teoria...**, op. cit, p. 235.

<sup>31</sup> Apud Reinhold ZIPPELIUS, **Teoria geral do estado**, p. 142.

<sup>32</sup> Dalmo de Abreu DALLARI, **Elementos de teoria...**, op. cit, p. 235. Censurando a denominação “separação de poderes” e sustentando tratar-se, em verdade, de uma “separação de funções”, CLÉMERTON MERLIN CLÈVE assim afirma: “[...] a separação de poderes corresponde a uma divisão de tarefas estatais, de atividades entre distintos órgãos, e aí sim, autônomos órgãos assim denominados de poderes. O poder político é indivisível, teoricamente, porque o seu titular é o povo que não o divide, senão que, em face da ação do Poder Constituinte, confere o exercício a diferentes órgãos encarregados de exercer distintas tarefas ou atividades, ou ainda diferentes funções. [...] Quando a doutrina tradicional trata do poder, dentro do contexto da célebre teoria em discussão, certamente, com esse significante está querendo fazer menção a um órgão estatal autônomo ou a uma função de Estado” – **Atividade legislativa...**, op. cit, p. 30-31.

<sup>33</sup> *Ibidem*, p. 34.

No entanto, como adverte, de forma singela, REINHOLD ZIPPELIUS, “[...] a liberdade reconduz sempre ao abuso e este abuso, por sua vez, força a limitar a liberdade”<sup>34</sup>.

Os ideais de liberdade e igualdade passaram a ser ofuscados pela crescente e profunda desigualdade social gerada pelo próprio Estado liberal, que passou a sofrer contundentes reações, em razão das nefastas conseqüências provocadas no âmbito econômico e social. Fermentada, portanto, a urgência de uma nova ordem estatal.

O quadro que conduziu à derrocada do Estado liberal e, por conseguinte, ao nascimento de um novo tipo de Estado, é muito bem representado pelo emérito professor da USP, DALMO DE ABREU DALLARI, que, com a segurança e a propriedade que lhe são peculiares, assim se pronuncia:

[...] o Estado liberal criou as condições para sua própria superação. Em primeiro lugar, a valorização do indivíduo chegou ao ultra-individualismo, que ignorou a natureza associativa do homem e deu margem a um comportamento egoísta [...]. Ao lado disso, a concepção individualista da liberdade, impedindo o Estado de proteger os menos afortunados, foi a causa de uma crescente injustiça social, pois, concedendo-se a todos o direito de ser livre, não se assegurava a ninguém o poder de ser livre. [...]

Uma outra conseqüência grave que dele derivou foi a formação do proletariado. Ocorrendo a formação de grandes aglomerados urbanos, como decorrência direta da revolução industrial, havia excesso de oferta de mão-de-obra, o que estimulava a manutenção de péssimas condições de trabalho, com ínfima remuneração. Entretanto, a burguesia, que despontara para a vida política como força revolucionária, transformara-se em conservadora e não admitia que o Estado interferisse para alterar a situação estabelecida e corrigir as injustiças sociais. Foi isso que estimulou, já no século XIX, os movimentos socialistas e, nas primeiras décadas do século XX, um surto intervencionista que já não poderia ser contido.<sup>35</sup>

Convergindo para a mesma direção, de modo semelhante, expressa-se o eminente jurista alemão REINHOLD ZIPPELIUS, ao enunciar que a “[...] bem-aventurança duma economia progressiva sem intervenção e sem limitações estaduais redundou num sistema de exploração desumana [...]”<sup>36</sup>.

Assim, tendo em vista a “[...] crise recorrente do capitalismo, o sufrágio universal, as reivindicações da classe operária, as revoluções socialistas, a

<sup>34</sup> Teoria..., op. cit, p. 143.

<sup>35</sup> Elementos de teoria..., op. cit, p. 235-236.

<sup>36</sup> Teoria..., op. cit, p. 141.

*passagem da empresa individual para a coletiva e da concorrência para o oligopólio, a emergência da sociedade de massas e a conseqüente urbanização pela qual passou o mundo*<sup>37</sup>, o Estado liberal, sobretudo após a Segunda Guerra Mundial, deu margem à consolidação do Estado social<sup>38</sup>, de perfil intervencionista<sup>39</sup>.

Chamado a intervir, o Estado social passa a atuar sobre a economia de diversas formas. É o que expõe CLÊMERTON MERLIN CLÈVE:

O Estado regulará o mercado, diminuindo consideravelmente a extensão da autonomia da vontade nos negócios privados. Reprimirá certas práticas comerciais contrárias ao princípio da livre concorrência. Ademais, participará do processo econômico, quer seja através de empresas estatais, quer seja, ainda, oferecendo a infra-estrutura necessária para a implantação e o desenvolvimento das indústrias e negócios e, finalmente, por intermédio da implementação de políticas de induzimento à manifestação de empreendimentos econômicos<sup>40</sup>.

Sob outra perspectiva, de ordem política, o Estado social – rompendo rigorosamente com o modelo liberal – adota uma postura ativa em relação à sociedade, buscando garantir o bem-estar do cidadão, por meio da oferta de condições mínimas de renda, alimentação, saúde, educação e habitação.

Algumas são as conseqüências advindas da instauração do Estado social<sup>41</sup>.

<sup>37</sup> Clémerton Merlin Clève, **Atividade legislativa...**, *op. cit.*, p. 41.

<sup>38</sup> Conforme destaca MARIA SYLVIA ZANELLA DI PIETRO, o Estado Social é também chamado de Estado do Bem-Estar, Estado Providência, Estado do Desenvolvimento, Estado Social de Direito – Maria Sylvia Zanella Di Pietro, **Parcerias na administração pública: concessão, permissão, franquia, terceirização, parceria público-privada e outras formas**, p. 8-9. Por sua vez, CLÊMERTON MERLIN CLÈVE aponta, como outras denominações do Estado Social, o “Estado Providência”, o “Estado de Serviço”, ou “*Welfare State*” – **Atividade legislativa...**, *op. cit.*, p. 37.

<sup>39</sup> “*Evidente a inviabilidade do capitalismo liberal, o Estado, cuja penetração na esfera econômica já se manifestava na instituição do monopólio estatal da emissão de moeda – poder emissor –, na consagração do poder de polícia e, após, nas codificações, bem assim na ampliação do escopo dos serviços públicos, assume nitidamente o papel de agente regulador na economia*” – Eros Roberto GRAU, **A ordem econômica na constituição de 1988 (interpretação e crítica)**, p. 23-24.

<sup>40</sup> **Atividade legislativa...**, *op. cit.*, p. 38.

<sup>41</sup> Em largas pinceladas, com base no estudo empreendido por PAULO BONAVIDES em sua respeitável obra “*Teoria do Estado*”, verificamos a existência de quatro categorias de Estado social. Na sua primeira fase de aceitação, esse modelo permitiu, inicialmente, em caráter meramente programático, a inserção da ordem econômica e social nas Constituições do século XX. Apenas na segunda concepção de Estado social é que a igualdade e a justiça social foram alçadas à condição de “[...] postulados de criação e sustentação de um modelo deveras humano de convivência”, o que, alterando a sociedade capitalista estabelecida, conduziu à formação de um socialismo democrático, sem, contudo, alterar as estruturas da sociedade pluralista. Eis a terceira modalidade de Estado social. Por último, PAULO BONAVIDES aponta uma quarta categoria, caracterizada pelo surgimento de ditaduras sociais. Conforme nos explica o autor,



A ampliação desmesurada do rol de atribuições do Estado, ocasionada pelo crescimento dos direitos sociais e econômicos postos aos seus cuidados, é, certamente, o resultado mais aparente.

Entretanto, foram os efeitos negativos – tais como o agigantamento da máquina administrativa e o conseqüente aumento da burocracia (que acabou por “engessar” suas estruturas e contribuir para a ineficiência do Estado na prestação dos serviços de sua alçada), as excessivas regulações das “liberdades econômicas e sociais fundamentais”, a formação de monopólios estatais e, ainda, “[...] a participação estatal exclusiva ou majoritária no capital de empresas industriais ou comerciais”<sup>42</sup> –, aliados ao positivismo jurídico, que levaram à transformação do papel desempenhado pelo Estado social, que – agora amparado em uma novel concepção de princípio democrático<sup>43</sup> – reestruturou-se, passando a receber a influência da ideia de Estado Democrático. Daí falar-se em Estado Democrático de Direito, que compreende a noção de Estado Social de Direito – garantidor das liberdades individuais, do bem comum e da justiça material – e o aspecto da participação do cidadão no processo político.

Presente, portanto, nesse Estado social – caracterizado pela inserção do componente democrático – a ideia de Estado Subsidiário, cuja nota essencial é a redução de sua atuação direta e de sua ingerência na economia, agindo agora como agente regulador, responsável pela “normatização” e fiscalização das atividades pelos particulares<sup>44</sup>. Com exceção das atividades próprias do Estado, indelegáveis

---

nessa modalidade, o Estado social acabou por se desvencilhar das regras e estruturas de uma organização pluralista, rompendo com o pacto democrático e se afastando da liberdade, convertendo-se em um Estado anti-social – **Teoria do estado**..., *op. cit.*, p. 227-232.

<sup>42</sup> Juan Carlos CASSAGNE – *apud* Maria Sylvia Zanella DI PIETRO, **Parcerias**..., *op. cit.*, p. 12.

<sup>43</sup> Como nos ensina MARIA SYLVIA ZANELLA DI PIETRO, o acréscimo da ideia de Estado Democrático à concepção de Estado de Direito Social não significa que “[...] o princípio democrático já não fosse acolhido nas concepções anteriores, mas ele passa a ser visto sob nova roupagem. O que se almeja é a participação popular no processo político, nas decisões do Governo, no controle da Administração Pública” – *Ibidem*, p. 14.

<sup>44</sup> “[...] o princípio da subsidiariedade está na própria base da nova concepção do Estado de Direito Social e Democrático, ou seja, de um Estado em que os direitos fundamentais do homem já não constituem apenas uma barreira à atuação do Estado, como se via no período liberal, mas constituem a própria razão de ser do Estado. Cabe a este **promover, estimular, criar condições** para que o indivíduo se desenvolva livremente e igualmente dentro da sociedade; para isso é necessário que se criem condições para a **participação** do cidadão no processo político e no controle das atividades governamentais” – *Ibidem*, p. 16. Desse modo, as ideias inerentes ao princípio da subsidiariedade, conforme nos ensina MARIA SYLVIA ZANELLA DI PIETRO, podem ser assim sintetizadas: “de um lado, a de respeito aos direitos individuais, pelo reconhecimento de que a iniciativa privada, seja através dos indivíduos, seja através das associações, tem primazia sobre a iniciativa estatal; em consonância com essa ideia, o Estado deve abster-se de exercer atividades que o particular tem condições de exercer por sua própria

ao particular – segurança, defesa, justiça, relações exteriores, legislação, polícia –, o exercício das atividades econômicas é transferido para a iniciativa privada, de maneira que o ente estatal passa a intervir apenas em segmentos vitais, “[...] *em caráter supletivo da iniciativa privada, quando ela for deficiente*”<sup>45</sup>.

Realizado esse percurso pela estrada da evolução teleológica estatal, estamos credenciados a observar que, em qualquer um dos modelos visualizados, o Estado conservou uma parcela, ainda que mínima, de responsabilidade relativa a alguns assuntos de interesse social, mesmo à época do liberalismo, em que o ente estatal, tal como se revelava, tinha a atribuição de manter a ordem social e protegê-la contra ameaças externas. E, para cumprimento de suas metas, o Estado sempre foi dependente dos tributos.

Por esse motivo, passaremos os olhos sobre a atividade financeira do Estado, especialmente em virtude do contexto atual, em que a sociedade reclama uma postura ativa por parte do Poder Público, na adoção de medidas relacionadas à preservação do meio ambiente, temática antes esquecida, nos antigos modelos de Estado, mas que, nos dias de hoje, norteia a ordem econômica e apresenta-se como pedra de toque do Estado Democrático de Direito, estando, certamente, entre as principais e mais preciosas finalidades do Estado, que deve empreender os seus melhores esforços para assegurá-lo e vitalizá-lo.

#### 1.4 ATIVIDADE FINANCEIRA DO ESTADO

Escorados na reflexão anteriormente feita, verificamos que o Estado, independentemente da sua forma de organização, possui metas a serem alcançadas, assim como qualquer entidade privada. Desse modo, sempre se socorreu do aporte de recursos financeiros para exercer a sua atividade política.

---

*iniciativa e com seus próprios recursos; em consequência, sob esse aspecto, o princípio implica uma limitação à intervenção estatal. De outro lado, o Estado deve fomentar, coordenar, fiscalizar a iniciativa privada, de tal modo a permitir aos particulares, sempre que possível, o sucesso na condução de seus empreendimentos. E uma terceira ideia ligada ao princípio da subsidiariedade seria a de **parceria entre público e privado**, também dentro do objetivo de subsidiar a iniciativa privada, quando ela seja deficiente” – Ibidem, p. 15-16.*

<sup>45</sup> Ibidem, p. 19-20.

Com base no que mencionamos em relação à questão ambiental, há pouco, no último parágrafo do item anterior, o Estado Contemporâneo tem um intenso compromisso com a promoção do bem-estar da coletividade.

Especificamente, no que diz respeito à realidade brasileira, percorrendo o texto da Constituição Federal de 1988, vemos que o seu artigo 3º, em clara amostra de preocupação, dentre outros pontos sensíveis, com o bem-estar da coletividade, estabelece como objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: (i) a construção de uma sociedade livre, justa e solidária; (ii) a garantia do desenvolvimento nacional; (iii) a erradicação da pobreza e da marginalização; (iv) a redução das desigualdades sociais e regionais; e (v) a promoção do bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

É dentro desse contexto – em que o Estado busca recursos financeiros para realizar as suas atividades institucionais; ou, dito de outra forma, para implementar as tarefas que lhe são típicas – que se desenvolve a atividade financeira do Estado, definida por RICARDO LOBO TORRES como “[...] o conjunto de ações do Estado para a obtenção da receita e a realização dos gastos para o atendimento das necessidades públicas”<sup>46</sup>.

Não diverge desse entendimento ANTÔNIO L. DE SOUSA FRANCO, para quem a atividade financeira “[...] corresponde à utilização de meios económicos (meios objectivamente raros susceptíveis de aplicações alternativas) por entidades públicas ou pela própria comunidade, a fim de satisfazer necessidades comuns”<sup>47</sup>.

De forma mais ampla, CELSO RIBEIRO BASTOS apresenta o seu entendimento acerca da atividade financeira do Estado, não se restringindo, contudo, à ideia de mera obtenção de recursos financeiros, sendo possível enxergar, em sua definição, a expressa inclusão da administração/gestão dos recursos obtidos e a sua utilização para a realização dos objetivos visados pelo Estado. Desse modo, sintetiza a atividade financeira como sendo “[...] toda aquela marcada ou pela realização de uma receita ou pela administração do produto arrecadado ou, ainda,

---

<sup>46</sup> Curso de direito financeiro e tributário, p. 3.

<sup>47</sup> Finanças públicas e direito financeiro, p. 14.

pela realização de um dispêndio ou investimento”<sup>48-49</sup>. E conclui: “É o conjunto das atividades que têm por objeto o dinheiro”<sup>50</sup>.

No mesmo sentido é o pronunciamento de ALIOMAR BALEEIRO. Segundo o saudoso mestre, a atividade financeira do Estado consiste em “[...] obter, criar, gerir e despende o dinheiro indispensável às necessidades, cuja satisfação o Estado assumiu ou cometeu àquelas outras pessoas de direito público”<sup>51</sup>. Nítidas, portanto, as frentes em que a atividade financeira se desenvolve: a obtenção de receita, sua gestão e a aplicação dos recursos arrecadados com vistas ao alcance dos fins almejados pelo Estado.

O professor pernambucano JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, por sua vez, acentua a predominância da coercibilidade na atividade financeira do Estado, ao formular o seu conceito. São suas palavras:

A atividade financeira, nela incluída como parte integrante a atividade tributária, é atividade orientada no sentido de obter os meios necessários para suprir as necessidades públicas. Atividade que se desenvolve no âmbito de ordenamentos políticos de natureza coercitiva<sup>52</sup>.

Ainda, visualizando a atividade financeira do Estado sob a perspectiva da satisfação das necessidades coletivas por meio da prestação de serviços públicos, merece registro o pronunciamento de FERNANDO SÁINZ DE BUJANDA:

[...] el Estado tiene que desarrollar una actividad de carácter económico, encaminada a la obtención de los medios que le permitan satisfacer las necesidades colectivas mediante la realización de los servicios públicos. Esa actividad queda inserta en el cuadro de la Administración pública, de la que constituye una zona o sector bien acotado y se denomina, para no confundirla con otras manifestaciones de la actividad administrativa que carecen de contenido económico, administración financiera<sup>53</sup>.

<sup>48</sup> **Curso de direito financeiro e direito tributário**, p. 2.

<sup>49</sup> Da mesma forma que CELSO RIBEIRO BASTOS, JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES também enxerga a atividade financeira do Estado de forma mais ampla. Para tanto, utiliza-se de instrumental teórico de RUBENS GOMES DE SOUSA, que a permite separar de outras atividades desenvolvidas pelo Estado e “[...] fixar sua posição no quadro geral das atividades estatais”. Dessa maneira, temos que a atividade financeira do Estado compreende, fundamentalmente, três campos: (i) a receita; (ii) a gestão; e (iii) a despesa – **Introdução ao direito financeiro**, p. 27-28.

<sup>50</sup> Celso Ribeiro BASTOS, **Curso...**, op. cit., p. 2.

<sup>51</sup> **Uma introdução à ciência das finanças**, p. 4.

<sup>52</sup> **Introdução...**, op. cit., p. 27.

<sup>53</sup> **Hacienda y derecho: introducción al derecho financiero de nuestro tiempo**, p. 12.

Trata-se, portanto, de atividade norteada por um finalismo dominado por fatores políticos e sociais, mas que apresenta, em sua essência, notória carga econômica. É por essa razão que FERNANDO SÁINZ DE BUJANDA afirma que o fenômeno financeiro é complexo, de modo que, a respeito da presença de aspectos de ordem política, econômica e jurídica, na noção de atividade financeira do Estado, assim escreveu o saudoso mestre espanhol, em sua pioneira obra *“Hacienda y Derecho”*:

*[...] el fenómeno financiero es complejo: político, por la naturaleza del ente público que lo produce y de los fines que se persiguen; económico, por los medios empleados; jurídico, por la forma en que se actúa y desenvuelve*<sup>54</sup>.

Aqui, no que diz respeito aos fatores políticos, econômicos, sociais e jurídicos que informam o exercício da atividade financeira pelo Estado, convém – com fundamento nas vivas lições do mestre espanhol – abrimos um parêntese. E o fazemos com o objetivo de melhor entender a forma pela qual tais aspectos se manifestam.

A dimensão econômica é ínsita à atividade financeira do Estado, por constituir, a ciência financeira, uma parte da ciência econômica. A partir dessa perspectiva, o Estado deve ocupar-se com a obtenção dos recursos necessários ao cumprimento de suas metas. Em outros termos, verificam-se, sob o aspecto econômico, as condições em que se deve desenvolver a atividade produtora do Estado, de modo que – por meio da seleção dos serviços públicos a serem prestados, bem como da quantificação e repartição dos seus custos – se estabeleça um equilíbrio entre receitas auferidas e despesas necessárias para a consecução dos objetivos estatais, sempre buscando a máxima satisfação das necessidades públicas com o mínimo de gastos possível<sup>55</sup>.

Por sua vez, juntamente com o aspecto econômico, a dimensão política assume fundamental importância no fenômeno financeiro, na medida em que a faculdade do Estado de buscar os meios econômicos necessários ao alcance dos seus fins pertence ao âmbito dos poderes de supremacia ou de império.

---

<sup>54</sup> *Ibidem*, p. 25.

<sup>55</sup> *Ibidem*, p. 13-14.

Consequentemente, temos que a atividade financeira do Estado, por representar umas das formas de exercício da faculdade que constitui a essência da ideia de soberania, está intimamente relacionada com a noção de soberania financeira<sup>56</sup>.

Há também, como nos ensina FERNANDO SÁINZ DE BUJANDA, uma dimensão sociológica, no desempenho da atividade financeira. Para o eminente professor espanhol, o poder público deve ocupar-se também das repercussões sociais decorrentes da sua atuação econômica, uma vez que a política financeira implica sempre efeitos redistributivos<sup>57</sup>.

Por último, encontramos, agora em ANTÔNIO L. DE SOUSA FRANCO, a dimensão jurídica, relacionada à forma como se desenvolve a atividade financeira. Notando a sujeição do Estado ao Direito – o que nos permite falar em Estado de Direito, seja ele democrático ou autocrático, – o falecido professor catedrático da Faculdade de Direito de Lisboa afirma que a atividade financeira, a partir de então, fincou sua base nos critérios de legalidade e regularidade, até se postar da forma como se apresenta na atualidade<sup>58</sup>.

Lançadas essas breves palavras acerca dos fatores que conduzem a atividade financeira do Estado, retomemos a nossa linha de raciocínio.

Tal como anteriormente afirmado, o Estado, no exercício de sua atividade política, recorre à obtenção de recursos financeiros para efetivar os objetivos que lhe cumpre perseguir com vistas ao atendimento das necessidades públicas. Notória, portanto, de forma mais ampla, a função social do Estado e, por conseguinte, do sistema financeiro.

No entanto, delimitando a análise das funções da atividade financeira à gestão e aos seus efeitos, podemos reconduzi-las teoricamente, ensina ANTÔNIO L. DE SOUSA FRANCO, a duas categorias: “[...] *eficiência (afectação óptima dos recursos)* e *‘equidade’, ou melhor, justiça (ajustamento a um padrão predeterminado de repartição entre sujeitos ou sectores)* – sendo a primeira própria de uma concepção explicativa e a segunda de uma concepção teleológica (*‘normativa’*)”<sup>59</sup>.

---

<sup>56</sup> *Ibidem*, p. 14-16.

<sup>57</sup> “Es evidente que la organización política necesita valerse de medios económicos para el cumplimiento de sus fines: pero es obvio también que esos fines políticos aparecen muchas veces inspirados y condicionados por las apetencias y anhelos que laten en los grupos sociales que actúan dentro de cada organización política” – *Ibidem*, p. 17.

<sup>58</sup> **Finanças públicas**..., *op. cit.*, p. 75.

<sup>59</sup> *Ibidem*, p. 46.

Nessa esteira, a atividade financeira pode exercer funções financeiras – “[...] *atinentes à mais eficiente satisfação possível das necessidades resultantes da capacidade do mercado*” – e extrafinanceiras – relacionadas a “[...] *outros fins públicos gerais que podem ser prosseguidos tomando como meio a actividade financeira e seus instrumentos e instituições ao serviço, designadamente, das políticas económico-sociais do Estado*”<sup>60</sup>.

A partir disso, e com base, ainda, nas informações que permaneceram na retentiva – especialmente aquelas relativas à obtenção de recursos financeiros e à sua aplicação pelo ente estatal com o intuito de promover determinados fins, – notamos que a atividade financeira detém um caráter nitidamente instrumental. Demonstrando essa instrumentalidade de que se vale o Estado para a implementação de políticas econômico-sociais, oportunas as palavras de ANTÔNIO L. DE SOUSA FRANCO:

[...] Se, globalmente, as funções existirão sempre, parece que a gestão mais intencional dos orçamentos segundo óptica redistributiva ou estabilizadora determinar uma diversificação e alargamento do seu conteúdo; e, considerando cada decisão de per si, muitas despesas e receitas poderão ser determinadas exclusivamente por fins de estabilização ou redistribuição correctiva – embora também produzam necessariamente efeitos em sede de afectação de recursos<sup>61</sup>.

De forma mais direta, assim se pronuncia RICARDO LOBO TORRES:

Característica importantíssima da atividade financeira é a de puramente instrumental. Obter recursos e realizar gastos não é fim em si mesmo. O Estado não tem o objetivo de enriquecer ou de aumentar o seu patrimônio. Arrecada para atingir certos objetivos de índole política, econômica ou administrativa<sup>62-63</sup>.

<sup>60</sup> *Ibidem*, p. 47.

<sup>61</sup> *Ibidem*, p. 47-48.

<sup>62</sup> **Curso...**, *op. cit.*, p. 5.

<sup>63</sup> Não destoia desse entendimento CELSO RIBEIRO BASTOS, que lança, com propriedade, as seguintes considerações: “*Não se pode incluir a atividade financeira nos fins últimos do Estado. Como é reconhecido, estes compreendem a segurança pública, a realização do Direito, a prestação do ensino, da saúde, etc. Acontece, entretanto, que esses fins não se cumprem sem que tenham um suporte financeiro. É indispensável que haja recursos econômicos para enfrentar o custo da implementação desses objetivos. Daí a necessidade de o Estado simultaneamente levar a efeito toda uma série de atividades destinadas a arrecadar os meios financeiros e direcioná-los para a concretização dos referidos fins. Isto faz emergir o que os autores apontam como o caráter instrumental da atividade financeira. Afirmação verdadeira, na medida em que se entenda que esta atividade não se esgota em si mesma, ou seja, que o Estado não arrecada recursos para o fim de armazená-los indefinidamente. Há, portanto, uma relação de meio e fim,*

De todo o exposto, inferimos, portanto, que a atividade financeira constitui a seiva do Estado, determinando a sua própria existência – ou por assim dizer, “a sua vida ou a sua morte”, – bem como o desempenho de suas mais essenciais funções.

E é a tributação o instrumento mais extensivamente empregado pelos Estados democráticos modernos para obter os recursos financeiros de que necessitam<sup>64</sup>. Ademais, quando exercida com respeito aos princípios constitucionais, sobretudo o da legalidade e o da capacidade contributiva, a atividade tributária pode

---

*na medida em que é por intermédio da atividade financeira que o Estado pode cumprir suas metas de custear a sua existência. Em síntese, a atividade financeira não visa diretamente à satisfação de uma necessidade coletiva, mas cumpre uma função instrumental de grande importância, sendo seu regular desenvolvimento condição indispensável para o desempenho de todas as demais atividades” – Curso..., op. cit, p. 7.*

<sup>64</sup> Assim como as penas pecuniárias, os tributos são receitas caracterizadas pelo constrangimento legal para a sua arrecadação. E, por essa razão, convém compreendermos o conceito de receita. ALIOMAR BALEEIRO define receita pública como “[...] a entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, vem acrescer o seu vulto, como elemento novo e positivo” – **Uma introdução...**, op. cit, p. 126. De maneira um pouco mais específica, as receitas públicas podem ser classificadas de diversas formas. No entanto, por desfrutarem de maior aceitação perante a comunidade jurídica, acreditamos merecer registro apenas duas modalidades de classificação. A primeira, estabelece a diferença entre “receitas públicas extraordinárias” e “receitas públicas ordinárias”, baseando-se, predominantemente, no critério da regularidade ou relativa periodicidade. Desse modo, seriam receitas públicas extraordinárias, por exemplo, os impostos extraordinários de guerra, instituídos com fundamento no exercício da competência extraordinária da União (art. 154, II, da Constituição Federal de 1988), por seu caráter temporário, transitório e irregular, ou, ainda, pelas circunstâncias excepcionais. Por sua vez, as receitas públicas ordinárias seriam aquelas que representam ingressos permanentes, ou seja, de regularidade periódica. Uma segunda classificação “[...] mais generalizadamente aceita, designada como ‘alemã’”, separa as receitas em “originárias” e “derivadas”. É a classificação em voga das receitas ordinárias. De acordo com essa categorização, as receitas originárias, também chamadas de economia privada ou, ainda, de Direito Privado, são aquelas obtidas pela atividade exercida pelo Estado à semelhança dos particulares, sem qualquer manifestação do seu poder de “*imperium*” (poder de autoridade), bem como sem imprimir coercitividade à exigência de pagamentos. Por sua vez, as receitas derivadas caracterizam-se pelo que ALIOMAR BALEEIRO chama de “[...] *constrangimento legal para sua arrecadação*”. É dentro deste último grupo em que se alocam os ingressos tributários, juntamente com as penas pecuniárias – *Ibidem*, p. 126-127. Dentre os adeptos da classificação das receitas públicas em “derivadas” e “originárias”, citamos RICARDO LOBO TORRES e VITTORIO CASSONE. O primeiro, embora faça menção também à classificação das receitas em “ordinárias” – aquelas de caráter periódico e que “[...] *compõem permanentemente o orçamento do Estado*” – ou “extraordinárias” – aquelas “[...] *que se produzem excepcionalmente*” –, reconhece que a classificação mais utilizada é a que distingue as receitas em duas categorias: “derivadas” e “originárias”. Segundo o autor, receitas derivadas “[...] *são as provenientes da economia privada, representadas pelo tributo, pelos ingressos parafiscais e pelas multas*”, enquanto as receitas originárias “[...] *são as que decorrem da exploração do patrimônio do Estado, compreendendo os preços públicos, as compensações financeiras e os ingressos comerciais*” – **Curso...**, op. cit, p. 186. Por sua vez, VITTORIO CASSONE traz apenas a distinção entre receitas – por ele denominadas entradas – “originárias” e “derivadas”. À semelhança dos pronunciamentos acima registrados, o autor afirma que as “receitas originárias” decorrem da “[...] *utilização dos bens que o Estado possui como qualquer outro sujeito privado*” e as “receitas derivadas” referem-se às “[...] *prestações patrimoniais impostas aos cidadãos*” – **Direito tributário: fundamentos constitucionais da tributação, classificação dos tributos, interpretação da legislação tributária, doutrina, prática e jurisprudência, atualizado até a EC nº 42, de 19.12.2003**, p. 27.



talvez ser considerada, dentre as modalidades de aporte de recursos aos cofres públicos, a mais adequada à sustentabilidade do Estado. Sem essa fonte, explica HUGO DE BRITO MACHADO, “[...] não poderia o Estado realizar os seus fins sociais, a não ser que monopolizasse toda a atividade econômica” entregue à iniciativa privada<sup>65</sup>.

Assim, em síntese, é dentro desse contexto – em que o Estado visa à obtenção de recursos financeiros para realizar suas atividades institucionais, sem os quais se torna inviável o funcionamento da máquina administrativa e o atendimento dos interesses coletivos – que se entende a relação existente entre o Estado e o sistema tributário.

E mais, é diante desse panorama que os Estados democráticos modernos vêm adotando políticas de preservação ambiental, utilizando-se do tributo – poderoso instrumento jurídico, inegavelmente apto a estimular ou desestimular comportamentos sociais.

A análise do emprego do tributo como mecanismo de indução de comportamentos voltados à preservação do meio ambiente será o foco de nosso estudo mais adiante, nos itens 5.3 e 5.4 da presente dissertação, quando trataremos do finalismo extrafiscal dos tributos de forma mais densa e profunda.

Para o momento, importa apenas retermos em nossas mentes, basicamente, que o Estado é dependente de recursos financeiros – dentre os quais, a tributação assume posição de destaque – para desempenhar as atividades que lhe são típicas, com vistas à promoção de valores finalísticos que não apenas de natureza política e econômica, mas também de caráter social.

Por ora, continuando a árdua caminhada até fixar a relação entre a norma jurídica tributária e o princípio da solidariedade, sob o prisma da tributação ambiental, daremos o nosso próximo passo: desbravaremos brevemente o

---

<sup>65</sup> **Curso de direito tributário**, p. 52. Conforme podemos extrair da análise conjugada dos artigos 170, *caput*, e 173, *caput*, ambos da Constituição Federal de 1988, a ordem econômica brasileira é guiada pela livre iniciativa, de maneira que é vedado ao Estado explorar diretamente atividade econômica, salvo quando o seu exercício for necessário aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei. Dito isso, observemos o conteúdo dos referidos dispositivos constitucionais:

“Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: [...]”

“Art. 173. Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei. [...]”

(sub)sistema constitucional tributário, de molde a identificar os princípios que podem orientar a imposição de tributos com viés ambiental.

## CAPÍTULO 2

### SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL: UMA ANÁLISE PRINCIPIOLÓGICA

#### 2.1 NOÇÃO DE SISTEMA

Para a maior parte da doutrina, “sistema” é um vocábulo indeterminado, gerando grandes e calorosas discussões acerca da sua delimitação.

A polissemia do termo, quando trazida para a esfera do Direito, divide os cientistas e, como bem destaca o eminente professor PAULO DE BARROS CARVALHO, “[...] *em alguns contextos, pode provocar a falácia do equívoco*”<sup>66</sup>.

Para evitarmos que isso ocorra, analisaremos, ainda que brevemente, a evolução do conceito de sistema trazido pelos pensadores do Direito e suas particularidades.

Em um primeiro momento, temos, em TÉRCIO SAMPAIO FERRAZ JÚNIOR, o entendimento de que “[...] *um ordenamento, como sistema, contém um repertório, contém também uma estrutura*”<sup>67</sup>. Ou seja, dito de outra forma, a definição de sistema é obtida por meio de um conjunto de elementos, denominado repertório, que se apresenta sobre certa estrutura. Ainda, ao estabelecer como ponto fundamental a presença das relações estruturais recíprocas, o ilustre jurista descaracteriza o sistema como simples agrupamento de “objetos e suas atribuições”, tornando imprescindível, para a noção de sistema, a existência de vínculos entre repertório e estrutura.

Aprofundando essa primeira concepção, diversos autores de peso, entre eles PAULO DE BARROS CARVALHO, acrescentam às lições acima destacadas a necessidade de que essa relação seja pautada na busca de um referencial comum, trazendo o caráter unitário como norteador ao estabelecimento dessas relações.

<sup>66</sup> **Curso de Direito Tributário**, p. 134.

<sup>67</sup> **Introdução ao Estudo do Direito**, p. 165. Ainda, a respeito de sistema, registremos que o autor possui obra específica sobre o tema. Trata-se do seu livro “Conceito de Sistema no Direito”, publicado em 1976 – **Conceito de sistema no direito: uma investigação histórica a partir da obra jusfilosófica de Emil Lask**.

Integrante de uma expressiva corrente doutrinária, GERALDO ATALIBA trabalha com um conceito ainda mais restrito que o anterior, em que, além de presentes os requisitos de repertório, estrutura e unidade, é necessária a existência de uma harmonia absoluta entre os elementos, pressupondo uma coerência interna, que, desse modo, caracterizaria somente a Ciência do Direito como sistema. Assim, disso extraímos uma nova noção, na qual sistema se apresenta como *“[...] o conjunto unitário e ordenado de normas, em função de uns tantos princípios fundamentais, reciprocamente harmônicos, coordenados em torno de um fundamento comum”*<sup>68</sup>.

Nesse mesmo sentido, observemos as palavras do ilustre professor da PUC/SP, ROQUE ANTONIO CARRAZZA, que, inspirado em ÉTIENNE BONNOT DE CONDILLAC, o filósofo do século XVIII, e o seu “Tratado dos Sistemas”, afirma que sistema *“[...] é a reunião ordenada das várias partes que formam um todo, de tal sorte que elas se sustentam mutuamente e as últimas explicam-se pelas primeiras”*. E prossegue, afirmando que as *“[...] que dão razão às outras chamam-se princípios, e o sistema é tanto mais perfeito, quanto em menor número existam”*<sup>69</sup>.

No entanto, também é expressivo o número de autores que destacam apenas a racionalidade como característica fundamental, a fim de validar a existência do sistema do Direito Positivo, independente da contradição entre seus elementos ou não. Para melhor ilustrar, temos os ensinamentos de AURORA TOMAZINI DE CARVALHO, que bem sintetiza esse entendimento:

Os sistemas existem independentemente de seus elementos se contradizerem ou não. É claro que toda forma estrutural pressupõe um mínimo de harmonia que torna possível a relação entre seus termos, mas tal harmonia, no nosso entender, não precisa ser absoluta, de modo a não se admitir a presença de conflitos. Mesmo porque, para que duas proposições sejam consideradas contraditórias, é preciso que entre elas se estabeleça uma relação e que tenham como base um referencial comum, isto é, que pertençam ao mesmo sistema, caso contrário, não há contradição<sup>70</sup>.

Contudo, ressalva a autora:

<sup>68</sup> **Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**, p. 19.

<sup>69</sup> **Curso de direito constitucional tributário**, p. 45.

<sup>70</sup> **Curso de Teoria Geral do Direito**, p. 124-125

[...] existem sistemas que comportam contradições e aqueles que não as admitem porque trabalham com referências de verdade e falsidade, de modo que a coerência, ou compatibilidade dos elementos, não é tomada como nota essencial na definição de seu conceito<sup>71</sup>.

Essa posição é também adotada por JOSÉ ROBERTO VIEIRA, eminente professor da UFPR, que, por meio de suas lições, mostra-nos que a cada um, ao Direito Positivo e à Ciência do Direito, corresponde uma lógica específica:

Ora, sob o influxo da Lógica Alética, as proposições jurídico-científicas têm pretensão de verdade, inadmitindo-se as contradições e as contrariedades, sob pena da construção de um discurso inconsistente. Eis que o sistema Ciência do Direito exige a coerência, em virtude da lógica que lhe é própria. Já as proposições jurídico-positivas, sob influência da Lógica Deontica, têm pretensão de validade, cuja dependência não é de eventuais contradições ou contrariedades, que são aqui admissíveis, mas dos critérios de pertinência, que as acolham ou as rejeitem no conjunto. Eis que o sistema do Direito Positivo prescinde da coerência (consistência), por força da lógica que lhe é peculiar<sup>72</sup>.

Seguindo essa última corrente, que nos parece a mais adequada, podemos extrair, genericamente, que o sistema jurídico é um conjunto de elementos que se relacionam reciprocamente com base em um princípio unificador e com um mínimo de racionalidade.

Isso posto, fixada, em linhas gerais, a noção de sistema, sigamos adiante.

## 2.2 O SISTEMA CONSTITUCIONAL BRASILEIRO

A ordem jurídica brasileira, de acordo com o ilustre professor PAULO DE BARROS CARVALHO, é “[...] um sistema de normas, [...] concebido pelo homem para motivar e alterar a conduta no seio da sociedade”<sup>73</sup>.

<sup>71</sup> *Ibidem*, p. 125.

<sup>72</sup> A noção de sistema no Direito, in **Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Paraná**, p. 61.

<sup>73</sup> **Curso...**, *op. cit*, p.147.

Ainda com base nas valiosas lições do eminente professor da USP e da PUC/SP, esse sistema é formado por subsistemas, que se entrelaçam e encontram na Constituição Federal o seu “[...] *fundamento último de validade semântica*”<sup>74</sup>.

Não obstante assumo o papel de referencial comum, o Texto Constitucional também toma forma de um subsistema; no entanto, ainda assim, possui posição de destaque na ordem jurídica. Nessa linha são as palavras do professor PAULO DE BARROS CARVALHO, em relação à Constituição Federal do Brasil:

[...] esta, por sua vez, constitui também um subsistema, o mais importante, que paira, sobranceiro, sobre todos os demais, em virtude de sua privilegiada posição hierárquica, ocupando o tópico superior do ordenamento e hospedando as diretrizes substanciais que regem a totalidade do sistema jurídico nacional<sup>75</sup>.

Portanto, estamos diante de um sistema jurídico constitucional, no qual a Carta Magna vincula todos os demais sistemas e subsistemas jurídicos, norteando as características dominantes, tanto estruturais quanto de comportamento, que deverão ser seguidas pela legislação infraconstitucional.

Nesse sentido, oportunas são as palavras do ilustre professor ROQUE ANTONIO CARRAZZA:

[...] a Constituição é o fundamento de validade – quer material, quer formal – de todas as demais manifestações normativas (emendas constitucionais, leis, decretos, atos administrativos, sentenças etc.). Qualquer delas que eventualmente lhe seja desconforme não poderá prevalecer<sup>76</sup>.

Disso decorre a necessidade da formação de outros sistemas e subsistemas, como o tributário, uma vez que o intérprete recebe regras singulares, que trabalham como vetores de todo o universo normativo e inspiram os juristas à criação de grupos mais específicos de fundamentação unitária, porém sempre voltados ao centro, no caso, à Constituição Federal de 1988.

---

<sup>74</sup> *Ibidem*, p.147-148.

<sup>75</sup> *Ibidem*, p. 148.

<sup>76</sup> **Curso...**, *op. cit*, p. 62.

## 2.3 O SUBSISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO

O (sub)sistema tributário brasileiro tem conotação eminentemente constitucional. Em que pese a simplicidade dessa afirmação, o seu conteúdo apresenta elevada densidade teórica, uma vez que já evidencia, logo de início, a necessidade de partirmos do Texto Constitucional para o exame e exata compreensão das nuances do sistema tributário brasileiro, tal como proclamava GERALDO ATALIBA<sup>77</sup>.

Tal providência, principiar nosso estudo pelo exame do ordenamento constitucional, decorre da notória extensão e acentuada rigidez do Texto Constitucional e do tratamento exaustivo e detalhista que o constituinte conferiu às questões referentes à tributação.

Deveras, JOSÉ ROBERTO VIEIRA, amparando-se na feliz terminologia de JOSÉ JOAQUIM GOMES CANOTILHO, afirma que a Constituição Federal de 1988

---

<sup>77</sup> A preocupação de GERALDO ATALIBA com o ponto de partida de qualquer estudo jurídico que pretenda ser considerado sério, em especial em matéria tributária, pôde ser observada em sua brilhante palestra sobre “Lei Complementar em matéria tributária”, proferida no Curso de Direito Tributário, promovido pelo IDEPE, IBET e ESAF. O saudoso autor, utilizando-se de interessante analogia, assim expôs: “[...] o que me dá medo cada vez que ouço falar em Lei Complementar ou que vejo invocada a Lei Complementar – e isso com uma frequência espantosamente grande – é que quem usa a Lei Complementar ou quem adversa a Lei Complementar fixa-se no seu texto e discute o seu texto, como ponto de partida do seu raciocínio. Isso é que me deixa, enfim, muito preocupado porque, cada vez mais, vamos nos distanciando dos padrões e das exigências constitucionais a respeito da Lei Complementar. Vou pedir que se lembrem que, diante de cada caso, qualquer caso de interpretação de lei e, portanto, da nossa profissão, qualquer caso e também no caso de interpretação, de colocação de Lei Complementar como premissa de qualquer estudo, a referência à Lei Complementar não pode ser tópica; peço que se lembrem da grande inteligência que tiveram os espanhóis quando, em 1970, realizaram aquela Copa do Mundo e onde o Brasil quase ganhou. Lembra-se como começava a apresentação de cada irradiação dos jogos da Copa? Aparecia o Universo com as estrelas, os planetas etc... e a câmera ia se aproximando, mergulhando dentro do Universo, até que chegava perto do sistema solar; depois do sistema solar, ao passá-lo, isolava o mundo, o globo terrestre; no globo terrestre se aproximava mais e isolava a Europa; depois, na Europa, focalizava a Espanha; na Espanha, aproximava-se mais e chegava a Madrid; Em Madrid, chegava ao estádio de futebol e, dentro do estádio de futebol, o campo; depois, dentro do campo, chegava na bola. Então, qualquer pessoa perceberia que aquela bola estava dentro do campo; o campo estava dentro do estádio; o estádio estava dentro de Madrid; Madrid estava dentro da Espanha; Espanha dentro, na Europa; Europa estava no mundo; o mundo no sistema solar; o sistema solar estava no Universo. Quer dizer, tudo bem localizado e isso numa rapidez impressionante, porque essa cena durava 30 segundos, mas situava o problema. Peço só isso: que diante de cada invocação de Lei Complementar, situem aquela Lei Complementar no contexto do Capítulo Tributário, no contexto da estrutura da Constituição, no contexto do sistema que a Constituição adota, e só daí vão pensar na Lei Complementar: sua função, sua utilidade etc... A localização, a inserção sistemática de cada Lei Complementar, para que possamos compreender todas as coordenadas, todos os princípios que vão influir na interpretação daquela lei, naquele caso concreto” (sic) – Lei complementar em matéria tributária, in **Revista de direito tributário** n° 48, p. 85.

é considerada uma “Constituição-Mãe”, de modo que “[...] se preocupa em apresentar respostas para cada um e todos os problemas dos seus filhos”<sup>78</sup>.

Especificamente em relação ao sistema constitucional brasileiro, GERALDO ATALIBA assim apontou:

O sistema constitucional brasileiro é o mais rígido de quantos se conhece, além de complexo e extenso. Em matéria tributária tudo foi feito pelo constituinte, que afeiçoou integralmente o sistema, entregando-o pronto e acabado ao legislador ordinário, a quem cabe somente obedecê-lo, em nada podendo contribuir para plasmá-lo<sup>79</sup>.

Em matéria tributária, essa preocupação de esgotar a disciplina dos temas tributários – de maneira que o legislador ordinário tenha o seu campo de atuação bastante restrito – se torna ainda mais compreensível, pois “[...] se, em muitos casos, a extensão da Constituição merece crítica, em outros, ela foi inevitável, posto servir de resposta à questionável experiência jurídico-constitucional brasileira”<sup>80</sup>.

Além disso, justificando a opção pela ampla e minuciosa disciplina do sistema constitucional tributário, JOSÉ ROBERTO VIEIRA assevera:

[...] o tributo invoca aquela tensão entre a competência estatal e dois dos direitos humanos fundamentais, a liberdade e a propriedade, constitucionalmente garantidos; motivo pelo qual é adequado que a disciplina da tributação seja eminentemente constitucional, como lecionam GERALDO ATALIBA e DIVA PRESTES MALERBI<sup>81</sup>.

Em razão do exaustivo tratamento dispensado ao sistema tributário brasileiro, na Constituição Federal de 1988, a tributação deve observar e respeitar os princípios constitucionais, que se irradiam por toda a ordem jurídica, e, mais especificamente, aqueles princípios canalizados para o terreno dos tributos.

A despeito da rigidez do sistema normativo constitucional, o desenvolvimento do estudo jurídico exige certa mobilidade do sujeito cognoscente. Não em relação, obviamente, ao ponto de partida do seu raciocínio – que deve ser o

<sup>78</sup> **Medidas provisórias em matéria tributária: as catilinárias brasileiras**, p. 43. Nesse mesmo sentido: **A regra-matriz de incidência do IPI: texto e contexto**, p. 39-40.

<sup>79</sup> **Sistema...**, *op. cit.*, p. 21.

<sup>80</sup> Clèmerson Merlin CLÈVE, A teoria constitucional e o direito alternativo: (para uma dogmática constitucional emancipatória), *in Estudos em homenagem a Carlos Henrique Carvalho*, p. 41.

<sup>81</sup> **Medidas provisórias...**, *op. cit.*, p. 46.



Texto Constitucional –, mas, sim, no que diz respeito ao indispensável estudo da linguagem em seus planos fundamentais.

A análise semiótica do sistema permite o conhecimento de toda e qualquer manifestação de linguagem jurídica a partir de três diferentes planos: o sintático, o semântico e o pragmático.

A sintaxe consiste nas articulações dos signos entre si. Quando, por exemplo, analisamos a relação entre a norma da Constituição Federal e aquela da lei ordinária, estamos em face de uma investigação desenvolvida no plano sintático. O plano semântico diz respeito às relações dos signos com os objetos aos quais se referem. Ou seja, é o campo das significações. Nos dizeres de PAULO DE BARROS CARVALHO, é “[...] o meio de referência que as normas guardam com relação aos fatos e comportamentos tipificados. Essa relação é justamente a ponte que liga a linguagem normativa à conduta do mundo social que ela regula”<sup>82</sup>. No nível pragmático, a análise converge para as relações dos signos com os utentes da linguagem, isto é, examina a “[...] maneira como os sujeitos a utilizam dentro da comunidade em que vivem”<sup>83</sup>. Situam-se no plano pragmático, os problemas relativos à eficácia, vigência e aplicação das normas jurídicas, incluindo-se a própria interpretação<sup>84</sup>.

---

<sup>82</sup> **Direito tributário, linguagem e método**, p. 212.

<sup>83</sup> *Idem*.

<sup>84</sup> Em relação ao nível pragmático da linguagem jurídica, importante é a observação de JOSÉ ROBERTO VIEIRA, no sentido de que esse é o plano “[...] onde reside o mais amplo risco de ultrapassarmos as fronteiras da linguagem normativa” e de abandonarmos o direito posto, invadindo, conseqüentemente, “[...] o terreno extralingüístico [...]”. De forma precisa, o eminente professor da UFPR, destacando o trabalho axiológico verificado na porção pragmática da interpretação jurídica, registra que “[...] o legislador imprime valores nas normas que edita, **objetivando uma ideologia que se faz intranormativa**”, o que não poderia ser diferente, uma vez que, destaca JOSÉ ROBERTO VIEIRA, “[...] como lembra PAULO DE BARROS CARVALHO, o Direito é um objeto cultural (produzido pelo homem, modificando a natureza e visando determinado fim), e como tal é portador de valores”. E prossegue: “[...] esses valores assentados na ordem jurídica positiva é que terminarão por identificar os princípios do sistema, quando sobrecarregarem axiologicamente determinados dispositivos. E o **reconhecer-lhes a condição de princípios** implica ideologia, assim como implica ideologia o **reconhecer o primado de alguns** sobre outros deles (PAULO DE BARROS)”. Dessa forma, o ilustre jurista paranaense, com base em estudiosos de peso, como UMBERTO ECO e TÉRCIO SAMPAIO FERRAZ JR., e, ainda, com o “[...] apoio decisivo [...]” de CARLOS VOGT, conclui que “[...] nesta função ideológica centrada no contexto lingüístico das normas é que situamos a porção pragmática da interpretação jurídica” – **A regra-matriz...**, op. cit, p. 52-53.

## 2.4 OS PRINCÍPIOS

### 2.4.1 Noção conceptual

Inicialmente, cabe destacar que entendemos aqui o signo “princípio”, obviamente, sob a óptica do Direito, de modo que, em razão disso, devemos sempre partir da premissa da acepção jurídica do termo. Dessa forma, delimitaremos seu entendimento, a fim de evitar que a plurissignificação do vocábulo nos conduza a algum equívoco ao longo do presente estudo.

Diversas correntes – que versam sobre a amplitude do termo “princípio”, seu objetivo, posicionamento dentro do ordenamento jurídico e sua aplicabilidade – espalham-se no campo doutrinário.

No entanto, para não escaparmos do escopo desta dissertação, adotaremos sua concepção clássica, a qual nos apresenta os princípios como normas de alta relevância para o subsistema constitucional tributário, atuando como diretrizes ou mandamentos básicos e fundamentais que alicerçam toda a ordem jurídica e orientam a aplicação de suas normas. Nesse sentido, são as palavras de MARY ELBE QUEIROZ:

Os princípios são diretrizes ou regras fundamentais e o substrato de todo o sistema jurídico. São preceitos dotados de força vinculante, que fixam o sentido e o direcionamento da ordem jurídica, quando ela juridiciza os valores que a consciência ético-moral da sociedade consagra, devendo ser respeitados com vista a um perfeito funcionamento e orientação global do sistema<sup>85</sup>.

Para MARCELO CARON BAPTISTA, os princípios são normas voltadas à conduta humana, tanto diretamente, uma vez que vinculam a conduta do teórico e do aplicador do direito, conferindo coerência às conclusões extraídas das combinações intersubjetivas ocorridas no sistema do Direito Positivo; quanto indiretamente, por meio de sua carga subjetiva, que ocasiona o direcionamento a um

---

<sup>85</sup> Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza: tributação das pessoas físicas, *in* Eurico Marcos Diniz DE SANTI (coord.), **Curso de Especialização em Direito Tributário: Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho**, p. 436-437.

comportamento esperado dentro dos limites desse próprio sistema, criando, assim, o que o próprio autor define como “[...] *construção mental*”<sup>86</sup>.

Por sua vez, ROQUE ANTONIO CARRAZZA enfrenta a questão da seguinte forma:

Princípios são normas qualificadas, exibindo excepcional valor aglutinante: indicam como devem aplicar-se as normas jurídicas, isto é, que alcance lhes dar, como combiná-las e quanto outorgar precedência a alguma delas<sup>87</sup>.

E é justamente nesse sentido que caminham as lições do brilhante administrativista CELSO ANTONIO BANDEIRA DE MELLO, nas quais, talvez, alcançamos a mais adequada definição de princípios. Vejamos as suas valiosas palavras:

Princípio [...] é, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico<sup>88</sup>.

Assim, uma vez devidamente fixada a noção de princípios, passemos à análise dos princípios constitucionais tributários que assumem maior relevância perante a tributação ambiental. Mas, antes, importa tecermos uma ou duas palavras a respeito dos princípios constitucionais.

<sup>86</sup> “[...] os princípios de direito são normas voltadas sempre à conduta humana, ainda que, por vezes, indiretamente. São normas que regulam a conduta do legislador (*lato sensu*) ao elaborar ‘instrumentos introdutórios de normas’ e cuja inobservância acarreta uma sanção inapelável, qual seja, a invalidade do ato normativo, [...] São normas às quais está vinculada a conduta do teórico e do aplicador do direito, ao explicar o *Direito Positivo*, sob pena de incorrer em conclusões cientificamente falsas. [...] os princípios jurídicos também orientam a conduta humana *congno*scente, na medida em que são indispensáveis para a construção mental desse próprio sistema” – **ISS: do texto à norma**, p. 80-81.

<sup>87</sup> **Curso...**, *op. cit.*, p. 54.

<sup>88</sup> **Curso de direito administrativo**, p. 817-818.

### 2.4.2 Princípios constitucionais: breves considerações

Muito embora possa parecer repetitivo, relembremos, como já mencionado linhas atrás, que o ordenamento jurídico circula entre as esferas de seus sistemas e subsistemas, pautado sempre em um referencial comum. E essa estrutura hermenêutica criada depende não só dos graus de hierarquia interna, como, também, de meios que possibilitem a existência de processos de compreensão comuns, ou seja, a busca de uma sistematização que apresente uma coerência tanto material quanto formal.

Eis que temos os princípios constitucionais.

Como nos lembra ROQUE ANTONIO CARRAZZA, eminente professor da PUC/SP, a “[...] Constituição [...] ocupa o nível superior da ordem jurídica, acima do qual não se reconhece outro patamar de juridicidade positiva”<sup>89</sup>. Ainda nesse sentido, merecem transcrição suas palavras:

É ela que enumera os princípios fundamentais, organizativos e finalísticos da comunidade estatal, definindo as relações do poder político, dos governantes e governados e – respeitados os direitos e garantias individuais e sociais e o princípio da livre iniciativa – até das pessoas físicas e jurídicas. *Lei máxima*, a Constituição é o *critério último* de existência e validade das demais normas do sistema do Direito, pelo quê condiciona o agir [...] dos próprios Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário. Em suma, a Constituição é o *limite* do Poder Público e o *fundamento* de todo o sistema jurídico<sup>90</sup>.

Dessa forma, temos a Constituição com um referencial unificador, onde os princípios atuam como uma força centrípeta, voltando nossas interpretações ao limites do objetivo constitucional. Conforme nos ensina HUMBERTO AVILA, “[...] os princípios são normas imediatamente finalísticas”, de maneira que “[...] estabelecem um estado ideal de coisas a ser buscado e, por isso, exigem a adoção de comportamentos cujos efeitos contribuam para a promoção gradual daquele fim”<sup>91</sup>.

Ainda, o ilustre professor ROQUE ANTONIO CARRAZZA ressalta a relevância dos princípios constitucionais:

<sup>89</sup> **Curso...**, *op. cit.*, p. 36.

<sup>90</sup> *Ibidem*, p. 36-37.

<sup>91</sup> **Sistema constitucional tributário**, p. 38.

Não é por outras razões que, na análise de qualquer problema jurídico – por mais trivial que seja (ou que pareça ser) –, o cultor do Direito deve, antes de mais nada, alçar-se ao altiplano dos princípios constitucionais, a fim de verificar em que sentido eles apontam. Nenhuma interpretação poderá ser havida por boa (e, portanto, por jurídica) se, direta ou indiretamente, vier a afrontar um princípio jurídico-constitucional<sup>92</sup>.

Nessa mesma esteira, fica evidente a supremacia existente para os princípios constitucionais em relação aos infraconstitucionais.

Contudo, a hierarquia estende-se, também, dentro dos próprios princípios constitucionais, como nos sintetiza MARCELO CARON BAPTISTA. Usufruindo do conceito que JOSÉ AFONSO DA SILVA traz em seu “Curso de Direito Constitucional Positivo” – no qual faz referência a “[...] *princípios constitucionais sensíveis*”, assim definidos como “[...] *aqueles clara e indubitavelmente mostrados pela Constituição [...] que constituem o fulcro da organização constitucional do País*” –, o autor assim leciona:

Imperativa, assim, a interpretação sistemática (contextual) do Direito Positivo, que faz revelar os princípios constitucionais “sensíveis”, imutáveis ou não, os demais princípios constitucionais, os infraconstitucionais e, em seguida, permite aplicá-los para o conhecimento das normas de conduta que irão, de forma direta, regular as relações humanas. Não se trata, pelo que foi exposto, de apenas mais um dos métodos de hermenêutica jurídica, mas aquele que, por sintetizar e pressupor a aplicação de uma gama de outros tantos historicamente defendidos é, por excelência, imposto pela Ciência do Direito contemporânea<sup>93</sup>.

Desse modo, diante do exposto, visualizamos que os princípios constitucionais formam uma estrutura no sistema jurídico, por meio dessa “comunicação normativa”, em que as normas de hierarquia superior irradiam às normas inferiores seus valores e diretrizes, evitando, assim, que ao longo do desdobramento do ordenamento em sistemas e subsistemas, estas se afastem dos enunciados presentes na Carta Magna.

---

<sup>92</sup> **Curso...**, *op. cit.*, p. 49.

<sup>93</sup> **ISS...**, *op. cit.*, p. 83.

### 2.4.3 Princípios constitucionais tributários

Fixada a noção de princípios e realizados breves comentários sobre o papel dos princípios constitucionais no sistema jurídico, passemos à análise efetiva dos princípios constitucionais tributários que assumem maior relevância perante a tributação ambiental.

Antes, contudo, cumpre alertar que muitos outros princípios se podem relacionar à atividade tributária voltada à preservação do meio ambiente, de modo que, não obstante tenhamos em mente destacar apenas os princípios tributários que, a nosso ver, estão diretamente relacionados ao nosso tema proposto, assumimos aqui, humildemente, o risco de deixar de fora de nossa lista importantes diretrizes do sistema constitucional tributário.

#### 2.4.3.1 Princípio da legalidade

##### 2.4.3.1.1 A Legalidade Genérica

Desde a sua origem, o Princípio da Legalidade esteve atrelado à ideia de imposição de tributos mediante o prévio consentimento dos seus destinatários, de maneira que “[...] *nenhuma prestação pecuniária pode ser imposta a não ser por deliberação dos órgãos legislativos*”<sup>94</sup>.

Fazendo-se uma breve retomada histórica, a “*Magna Charta*”, de 1215, é tida como a primeira afirmação do princípio da legalidade. No entanto, como esclarece VICTOR UCKMAR, a sua origem remonta a período anterior<sup>95</sup>.

A invocação, por muitos autores, da “*Magna Charta*”, como o berço do Princípio da Legalidade, dá-se, muito provavelmente, como observa JOSÉ

<sup>94</sup> Victor UCKMAR, **Princípios comuns de direito constitucional tributário**, p. 21.

<sup>95</sup> Demonstrando que o consentimento dos destinatários para a imposição de tributos é anterior à “*Magna Charta*”, VICTOR UCKMAR apresenta diversos eventos da história inglesa, dentre os quais destacamos, por exemplo, o décimo de Saladino de 1188 (“*The Saladin Tithe*”), tributo de 10% da renda, a cargo tanto dos leigos quanto do clero, instituído após três assembleias para custear as despesas da cruzada contra Saladino. Além da Inglaterra, ensina o insigne jurista italiano que, na Espanha, em 1091, foi formalizado o primeiro documento a partir do qual se verifica que o soberano, Alfonso VI, solicitava o consentimento dos súditos para a imposição de tributos – *Ibidem*, p. 22, 23 e 27.

ROBERTO VIEIRA, em razão dos seus traços característicos de generalidade e abstração, que lhe conferiam uma natureza legal, em detrimento da natureza contratual dos documentos medievais típicos, direcionados para situações específicas e concretas e aplicáveis em caráter exclusivo<sup>96</sup>.

Não obstante o debate acerca da sua origem, fato é que o Princípio da Legalidade, nas palavras do eminente professor da UFPR, fez, da *“Magna Charta”*, “[...] *um domicílio histórico privilegiado*”, tendo sido reconhecido constitucionalmente, no século XVIII, tanto na Constituição dos Estados Unidos (1787) como na Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão (*Déclaration des Droits*), de 1789<sup>97</sup>.

A partir de então, o Princípio da Legalidade foi sendo, gradativamente, vitalizado, nos diplomas constitucionais dos séculos seguintes, adquirindo dimensões universais e tornando-se um dos princípios basilares do Estado Democrático de Direito.

Na Constituição Federal de 1988, o Princípio da Legalidade constitui um dos fundamentos do Estado de Direito e está inserido, em sua modalidade genérica, dentro dos direitos e garantias fundamentais, no artigo 5º, II, o qual enuncia que *“ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”*, irradiando o seu manto protetor sobre todos os domínios do Direito.

Outra manifestação do Princípio da Legalidade pode ser visualizada no Texto Constitucional, em seu artigo 37, *“caput”*, o qual estabelece que a *“[...] administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, obedecerá aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência [...]”*.

No específico campo tributário, o Princípio da Legalidade, fundado na ideia da autotributação, projeta-se por meio do artigo 150, I, da Constituição Federal de 1988.

---

<sup>96</sup> **Medidas provisórias...**, *op. cit.*, p. 104.

<sup>97</sup> *Ibidem*, p. 112.

#### 2.4.3.1.2 A Legalidade Tributária: idéia de autoimposição

Embora sucinta, a linha de raciocínio desenvolvida no tópico anterior fornece um valioso dado, o qual revela a ideia de autoimposição normativa: o Princípio da Legalidade, desde a sua origem, esteve atrelado à exigência de consentimento dos destinatários da imposição tributária para a instituição de tributos.

De acordo com ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA, a “[...] lei, ‘expressão da vontade geral’ (Carré de Malberg), é o ato normativo primário por excelência, uma vez que, obedecidos apenas os ditames constitucionais, inova inauguralmente a ordem jurídica”<sup>98</sup>.

Trata-se, portanto, de instrumento introdutor primário de normas<sup>99</sup>; por meio do qual a sociedade – pelos seus representantes, eleitos por voto direto, universal e secreto – autorregula-se, editando normas jurídicas que estabelecem deveres e obrigações, que restringem a liberdade e a propriedade de seus membros<sup>100</sup>.

Disso decorre que a legalidade ordena a vida em sociedade, apresentando-se como princípio norteador de comportamentos dos seres humanos – como uma “[...] relação de conformidade com a lei em sentido formal”, em uma visão ampliativa<sup>101</sup> –, de modo que somente a lei pode “[...] compelir as pessoas a fazer ou a deixar de fazer alguma coisa”<sup>102</sup>. Nesse sentido, encontramos boa síntese em PAULO DE BARROS CARVALHO:

O princípio da legalidade é limite objetivo que se presta, ao mesmo tempo, para oferecer segurança jurídica aos cidadãos, na certeza de que não serão compelidos a praticar ações diversas daquelas prescritas por representantes legislativos, e para assegurar observância ao primado constitucional da tripartição dos poderes<sup>103</sup>.

Demonstrando profunda preocupação com o sistema tributário, o constituinte não se conteve com a prescrição contida no artigo 5º, II, da Constituição Federal, e

<sup>98</sup> **Curso...**, op. cit, p. 259.

<sup>99</sup> Paulo de Barros CARVALHO, **Curso...**, op. cit, p. 58.

<sup>100</sup> Roque Antonio CARRAZZA, **Curso...**, op. cit, p. 259.

<sup>101</sup> José Roberto VIEIRA, Fundamentos republicano-democráticos da legalidade tributária: óbvios ululantes e não ululantes, in Melissa FOLMANN, **Tributação e direitos fundamentais**, p. 195-196.

<sup>102</sup> Roque Antonio CARRAZZA, **Curso...**, p. 260.

<sup>103</sup> **Direito tributário...**, op. cit, p. 282-283.



reforçou a intensidade do Princípio da Legalidade no âmbito dos tributos, ao enunciar, no artigo 150, I, da Carta da República, que “[...] é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça; [...]”.

No campo do Direito Tributário, o Princípio da Legalidade determina que somente a lei, editada pelo poder legislativo da pessoa política competente, e em consonância com os preceitos constitucionais, pode criar ou aumentar tributos, desenhando abstratamente a hipótese de incidência tributária e o consequente normativo<sup>104</sup>.

Ou seja, a atividade consistente na exigência de tributos não poderá ser exercida sem que haja, previamente, uma lei definindo validamente os tipos tributários. Exige-se a sua estrita vinculação à lei. Nessa esteira, PAULO DE BARROS CARVALHO afirma:

O princípio da legalidade compele o intérprete [...] a procurar frases prescritivas, única e exclusivamente, entre as introduzidas no ordenamento positivo por via de lei ou de diploma que tenha o mesmo *status*. Se do conseqüente da regra advier obrigação de dar, fazer ou não-fazer alguma coisa, sua construção reivindicará a seleção de enunciados colhidos apenas e tão-somente no plano legal.

Isso se aplica, na plenitude, à regra-matriz de incidência tributária: sua estrutura lógico-sintática há de ser saturada com significações do direito positivo. Pela diretriz da estrita legalidade, não podem ser utilizados outros enunciados, senão aqueles introduzidos por lei<sup>105</sup>.

Consagrando a noção de autotributação, a instituição de tributos deve-se dar, necessariamente, por meio do consentimento dos representantes das pessoas que devem suportar a imposição tributária, ou seja, trilhando-se o caminho da lei. Nesse sentido, oportunos os ensinamentos de JOSÉ JUAN FERREIRO LAPATZA, professor catedrático da “*Universitat de Barcelona*”.

[...] trata de garantir essencialmente a exigência de auto-imposição, isto é, que sejam os próprios cidadãos, por meio de seus representantes, que

<sup>104</sup> Conforme assevera ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA, “[...] criar um tributo é descrever abstratamente sua hipótese de incidência, seu sujeito ativo, seu sujeito passivo, sua base de cálculo e sua alíquota. Em suma: é editar, pormenorizadamente, a norma jurídica tributária” – **Curso...**, op. cit, p. 266.

<sup>105</sup> **Direito tributário...**, op. cit, p. 283.

determinam a repartição da carga tributária e, em consequência, os tributos que, de cada um deles, podem ser exigidos<sup>106</sup>.

Intrinsecamente ligado às noções de República e Democracia, pela representatividade popular, o Princípio da Legalidade, tanto em sua versão genérica quanto em sua forma específica (tributária), traduz-se em verdadeira garantia fundamental, de essencial valor para o cidadão-contribuinte, figurando dentre as cláusulas pétreas da Constituição Federal de 1988<sup>107</sup>.

Ao enunciar que nenhum tributo pode ser instituído por outra via que não seja a da lei ordinária – com exceção dos empréstimos compulsórios, impostos residuais da União e contribuições sociais previstas no artigo 195, § 4º, da Constituição Federal, cuja instituição se deve dar por meio lei complementar –, o Princípio da Legalidade Tributária confere segurança jurídica aos cidadãos, diante da tributação – que investe contra a liberdade e o direito de propriedade dos contribuintes, – servindo, desse modo, de limite intransponível ao exercício da competência tributária.

Diante disso, convém observar as lições de ROQUE ANTONIO CARRAZZA:

A lei tributária deve conter critérios idôneos e suficientes para coartar quaisquer arbitrariedades do Fisco. Tais critérios devem necessariamente apontar: a) os *destinatários do tributo* (os contribuintes), porquanto não se admite fique relegada ao arbítrio da Fazenda Pública a inclusão ou a exclusão de determinadas categorias de contribuintes; b) os *pressupostos do tributo*, isto é, a coisa, o ato, o fato, a situação ou a qualidade da pessoa que constitui o *pressuposto objetivo* da tributação, e, também, a relação em que se deve achar o sujeito passivo da *prestação*<sup>108</sup>.

Certo é, portanto, que o Princípio da Legalidade Tributária impõe limites ao exercício da competência tributária, estando intensamente relacionado com a segurança jurídica dos cidadãos-contribuintes, de modo a conter quaisquer arbítrios do Estado no desempenho de sua atividade tributária. Por esse motivo, a lei instituidora de tributos, fundada, frise-se uma vez mais, na ideia de autotributação,

<sup>106</sup> *Apud* Roque Antonio CARRAZZA, **Curso...**, *op. cit.*, p. 268.

<sup>107</sup> José Roberto VIEIRA, *Fundamentos...*, *op. cit.*, p. 199.

<sup>108</sup> **Curso...**, *op. cit.*, p. 279.

deve apontar com precisão e rigor, com riqueza de detalhes, os elementos que compõem a hipótese de incidência tributária e o conseqüente normativo.

#### 2.4.3.1.3 “Exceções” constitucionalmente previstas ao Princípio da Legalidade

De forma categórica, afirmamos que a previsão contida no artigo 153, § 1º, da Carta da República, não configura exceção ao Princípio da Legalidade, embora haja autores que sustentem que os tributos ali relacionados não se submetem a esse preceito constitucional<sup>109</sup>.

Apenas para situarmos o ponto de divergência, expõe-se o conteúdo do referido dispositivo constitucional:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

I – importação de produtos estrangeiros;

II – exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;

III – renda e proventos de qualquer natureza;

IV – produtos industrializados;

V – operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;

VI – propriedade territorial rural;

VII – grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

§ 1º – É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V.

Basicamente, o Texto Constitucional confere ao legislador a prerrogativa de atribuir ao poder executivo a faculdade de fazer variar, atendidas determinadas condições e dentro das balizas legais prefixadas pelo legislador, as alíquotas dos impostos sobre a importação, sobre a exportação, do IPI e do IOF. Tal faculdade, conforme ensina JOSÉ ROBERTO VIEIRA, “[...] *pela cautela constitucional inegável, assenta-se aquém dos contornos de uma exceção*”<sup>110-111</sup>.

<sup>109</sup> É o caso, por exemplo, de AMÉRICO LOURENÇO MASSET LACOMBE, que – não obstante faça menção ao § 1º do art. 153 da Constituição Federal de 1988, dispositivo esse que, a nosso ver, reflete o respeito à legalidade – assim proclama: “*Tanto o princípio da anterioridade como o da legalidade comportam exceções*” – **Princípios constitucionais tributários**, p. 51-52.

<sup>110</sup> **A regra-matriz...**, op. cit., p. 129.

A Carta Constitucional permitiu, portanto, que o legislador estabeleça as alíquotas mínima e máxima dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V, do artigo 153, e delegue ao executivo a sua manipulação, evidentemente, dentro dos parâmetros por ele fixados.

Demarcado o seu campo de atuação pelo legislador, pode, o poder executivo, transitar entre o piso e o teto fixados, sempre observando as condições e os limites legais.

Como se pode notar, a atuação do Poder Executivo não se dá de forma irrestrita. Suas ações, no que diz respeito à graduação de alíquotas, devem ser, obrigatoriamente, pautadas em rígidos limites legais. Nesse sentido, oportunas as palavras de ROQUE ANTONIO CARRAZZA:

Evidentemente, o Executivo, ao baixar, dentro dos parâmetros legais, o decreto que apontará a alíquota aplicável [...], não se vai conduzir arbitrariamente, mas, pelo contrário, deverá *motivar* sua decisão, até para que seja possível aferir se este ato administrativo atendeu ao superior interesse público [...]<sup>112</sup>.

E de forma complementar, o ilustre jurista arremata:

Continuamos convencidos de que a graduação das alíquotas dos impostos em pauta deve ser feita por meio de *decreto* (do Presidente da República), que obedecerá às condições e aos limites apontados na lei federal pertinente<sup>113</sup>.

Não cabe ao poder executivo descrever a hipótese de incidência dos tributos referidos no § 1º do artigo 153, da Constituição de 1988, nem estabelecer os elementos que compõem o critério quantitativo do consequente normativo. Essa tarefa compete apenas à lei, não estando o Executivo credenciado a extrapolar o desenho legal preestabelecido.

<sup>111</sup> Cabe aqui apresentar o significado etimológico da palavra “exceção”. Do latim “*exceptio-onis*”, o vocábulo “exceção” significa desvio da regra geral, correspondendo a uma hipótese em que a regra não se aplica – Antônio Geraldo da CUNHA, **Dicionário Etimológico Nova Fronteira da Língua Portuguesa**, p. 340.

<sup>112</sup> **Curso...**, *op. cit.*, p. 318.

<sup>113</sup> *Ibidem*, p. 321.

Em razão disso, por se subordinar às demarcações que a lei impuser, a alteração de alíquotas dos impostos sobre a importação, sobre a exportação, do IPI e do IOF não constitui exceção, constitucionalmente prevista, ao Princípio da Legalidade.

Esse raciocínio, inclusive, estende-se também à tributação fundada na extrafiscalidade, tema a ser tratado no Capítulo 5 da presente dissertação.

#### 2.4.3.2 Princípio da Igualdade

Previsto no artigo 5º, “*caput*”, da Constituição Federal de 1988, o Princípio da Igualdade estabelece, sumariamente, que “*todos são iguais perante a lei*”<sup>114</sup>.

Considerado o mais vigoroso dos princípios constitucionais, o Princípio da Igualdade, atrelado à ideia de justiça, constitui, nas palavras de JOSÉ MAURÍCIO CONTI, “[...] *princípio básico do regime democrático e do Estado de Direito*”<sup>115</sup>.

Diversos são os dispositivos que irradiam os seus efeitos sobre os mais variados setores do Direito e o reforçam, ao longo do Texto constitucional.

Especificamente no campo tributário, essa máxima constitucional de absoluta preponderância projeta-se, por meio do artigo 150, II, da Constituição Federal de 1988. Observemos o seu conteúdo:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

II – instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos; [...]

<sup>114</sup> Constituição Federal de 1988: “Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: [...]”.

<sup>115</sup> **Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade**, p. 25. Nessa mesma direção, AMÉRICO LOURENÇO MASSET LACOMBE, referindo a igualdade com a palavra “isonomia”, assim afirma: “A isonomia é o princípio nuclear de todo o nosso sistema constitucional. É o princípio básico do regime democrático. [...] É a cláusula pétrea por excelência. Tudo o mais poderá ser alterado, mas a isonomia é intocável, bem como suas decorrências lógicas” – **Princípios constitucionais...**, op. cit, p. 16.

Dessa forma, na esfera tributária, o Princípio da Igualdade é bem sintetizado por ROQUE ANTONIO CARRAZZA, que assim proclama:

O princípio da igualdade exige que a lei, tanto ao ser editada, quanto ao ser aplicada: a) não discrimine os contribuintes que se encontrem em situação jurídica equivalente; b) discrimine, na medida de suas desigualdades, os contribuintes que não se encontrem em situação jurídica equivalente<sup>116</sup>.

Dando um passo atrás, apenas para resgatar importante informação, a igualdade a que nos referimos, consolidada pela doutrina e pela jurisprudência – em que pese a Constituição Federal de 1988 tenha utilizado a expressão “*perante a lei*”, – é aquela de natureza material, de maneira que devemos considerar a igualdade não apenas “perante a lei”, relativa à aplicação do direito, mas, também, e especialmente, “na lei”, relativa à criação e aplicação do direito; afastando-se, desse modo, tratamentos com timbre de igualdade sem atenção às especificidades de cada indivíduo<sup>117</sup>.

Seguindo adiante, para tratar robustamente do Princípio da Igualdade, faz-se necessário analisar, mesmo que de forma breve, algumas lições de CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO.

<sup>116</sup> **Curso...**, *op. cit.*, p. 99.

<sup>117</sup> JOSÉ AFONSO DA SILVA, em seu “Curso de Direito Constitucional Positivo”, estabelece a distinção entre o princípio da igualdade considerado “perante a lei” e o da igualdade “na lei”. Em suas palavras: “*Aquele corresponde à obrigação de aplicar as normas jurídicas gerais aos casos concretos, na conformidade com o que elas estabelecem, mesmo se delas resultar uma discriminação, o que caracteriza a isonomia puramente formal, enquanto a igualdade na lei exige que, nas normas jurídicas, não haja distinções que não sejam autorizadas pela própria constituição. Enfim, segundo essa doutrina, a igualdade perante a lei seria uma exigência feita a todos aqueles que aplicam as normas jurídicas gerais aos casos concretos, ao passo que a igualdade na lei seria uma exigência dirigida tanto àqueles que criam as normas jurídicas gerais como àqueles que as aplicam aos casos concretos. Entre nós, essa distinção é desnecessária, porque a doutrina como a jurisprudência firmaram, há muito, a orientação de que a igualdade perante a lei tem o sentido que, no exterior, se dá à expressão igualdade na lei, ou seja: o princípio tem como destinatários tanto o legislador como os aplicadores da lei*” – **Curso de direito constitucional positivo**, p. 218. No que diz respeito ao sentido das expressões “igualdade material” e “igualdade formal”, valemo-nos do pronunciamento de REGINA HELENA COSTA: “[...] se nos referimos à igualdade no seu sentido material ou substancial, queremos significar o desejável tratamento equânime de todos os homens, proporcionando-lhes idêntico acesso aos bens da vida. Cuida-se, portanto, da igualdade em sua acepção ideal, humanista, [...]. A igualdade no sentido formal, de irrefutável relevância prática, expressa as legítimas discriminações autorizadas aos legisladores, vale dizer, aquelas equiparações ou desequiparações consagradas na lei. Dirige-se, assim, o princípio, imediatamente ao legislador e mediatamente aos seus aplicadores” – **Princípio da capacidade contributiva**, p. 35.

Em aprofundado e consistente estudo sobre o tema, materializado na obra *“O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade”*, o emérito professor da PUC/SP levanta quatro pontos a serem analisados, de forma cumulativa, para identificarmos a plena observância ao princípio em questão. São eles: a) a discriminação não pode atingir de modo atual e absoluto um só indivíduo; b) as situações ou pessoas desequiparadas pela regra de direito devem ser efetivamente distintas entre si, isto é, devem possuir diferentes características, traços, nelas residentes; c) a existência, em abstrato, de uma correlação lógica entre os fatores diferenciais existentes e da distinção de regime jurídico em função deles, estabelecida pela norma jurídica<sup>118</sup>; d) o vínculo de correlação acima referido, *in concreto*, deve ser pertinente em função dos interesses constitucionalmente protegidos, ou seja, deve resultar em diferenciação de tratamento jurídico fundada em razão valiosa – ao lume do Texto Constitucional – para o bem público<sup>119</sup>.

Fixados os requisitos a serem observados para que não se agrida ao Princípio da Igualdade, passemos à sua sucinta análise.

A igualdade deve estar presente não só na aplicação, como também na própria lei, uma vez que se trata de um processo de criação e elaboração do Direito, do qual emergirão as normas. Portanto, partindo dessa premissa, torna-se inaceitável que o elemento distintivo ou, como o próprio autor denomina, o fator de “discrímen”, individualize o sujeito de forma atual e definitiva, sob pena de estarmos diante da “[...] imposição de um gravame incidente sobre um só indivíduo ou à atribuição de um benefício a uma única pessoa, sem ensanchar sujeição ou oportunidade aos demais”<sup>120</sup>.

Contudo, configurado o vício, a inviabilidade de reprodução da hipótese pode ocorrer de duas maneiras: lógica e material.

A inviabilidade lógica é identificada quando “[...] a norma singularizadora figurar situação atual irreproduzível por força da própria abrangência racional do enunciado”, ou seja, utilizando-se de termos gerais e abstratos, a norma dirige-se a

<sup>118</sup> Em relação a esse ponto em específico – correlação lógica entre o fator de discriminação e o regime jurídico estabelecido –, merece destaque a adequada opção de HUMBERTO ÁVILA de estabelecer a compatibilidade do fator de discriminação com a finalidade que o justifica, como uma das condições de concretização do princípio da igualdade – **Teoria da igualdade tributária**, p. 63-73 e 191.

<sup>119</sup> **O conteúdo jurídico do princípio da igualdade**, p. 41.

<sup>120</sup> *Ibidem*, p. 24

um destinatário em específico, sendo de conhecimento público que este seria o único a se enquadrar na referida hipótese, nos tempos atuais e no futuro.

Por sua vez, a inviabilidade material ocorre quando a repetição é possível, contudo, a hipótese dificilmente atingirá outros destinatários, sendo flagrante a improbabilidade de recorrência.

Ainda, CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO é categórico ao afirmar que não podemos discriminar pessoas mediante elementos de desigualação que não sejam nelas mesmas residentes. Destaca, também, que não é correto tomarmos por base um fator neutro, a exemplo do tempo, como critério de distinção, uma vez que, quando a lei o menciona, não está objetivamente tratando do tempo demarcado, mas, sim, da “[...] *sucessão de fatos ou de ‘estados’ transcorridos ou a transcorrer*”<sup>121</sup>. Em suas próprias palavras:

O que se põe em pauta [...] são sempre as pessoas, fatos ou situações, pois só neles podem residir diferenças. Uma destas diferenças é a reiteração maior ou menor. É a sucessão mais dilatada ou menos dilatada; é, em suma, a variação da persistência. Esta variação demarca-se por um período, por uma data, mas o que está sendo objeto da demarcação não é, obviamente, nem o período em abstrato nem a data em abstrato, mas os próprios fatos ou situações contemplados e demarcados<sup>122</sup>.

Confirmado o critério discriminatório, faz-se necessária a busca de uma justificativa racional para que, então, possa ser atribuída a distinção de regime jurídico em função dele. Portanto, deve existir uma correlação lógica entre o elemento de *discrimen* e os efeitos jurídicos que dele decorrerão, sob pena de que o Princípio da Isonomia seja violado por desequiparações desmotivadas, com base em discriminações gratuitas ou fortuitas<sup>123</sup>.

Por fim, devemos analisar se, além do nexo estabelecido entre a diferença e o tratamento jurídico atribuído, o vínculo demonstrável é constitucionalmente pertinente. Nos ensinamentos de CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO, temos que “[...] *as vantagens calçadas em alguma peculiaridade distintiva hão de ser*

---

<sup>121</sup> *Ibidem*, p. 30-31

<sup>122</sup> *Ibidem*, p. 33.

<sup>123</sup> *Ibidem*, p. 38-39.



*conferidas, prestigiando situações conotadas positivamente ou, quando menos, compatíveis com os interesses acolhidos no sistema constitucional” (sic)<sup>124</sup>.*

Desse modo, é possível entender que o Princípio da Igualdade se sustenta no equilíbrio estabelecido por meio da construção de uma conexão lógica entre os elementos distintivos e o benefício ou prejuízo deferido, sempre em consonância com os valores e interesses da Constituição Federal.

Para nós, além de todo o arsenal teórico que a breve exposição acima realizada pôde fornecer, interessa-nos, ainda, mencionar a necessidade de controle dos atos estatais, dentre os quais se insere a tributação extrafiscal, à luz do Princípio da Igualdade Tributária. Nesse sentido, pronuncia-se ANDREI PITTEN VELLOSO:

O controle de necessidade das normas extrafiscais ostenta importância extrema, pois elas não apenas se afastam da finalidade essencial da tributação com efeitos nocivos à igualdade e à justiça tributárias, senão que o fazem utilizando o caráter impositivo do Direito Tributário, ramo jurídico que se singulariza por colocar o cidadão-contribuinte numa situação de sujeição perante o poder estatal, levando a restrições significativas das suas garantias individuais.

Por essa razão, em tal controle há que se investigar [...] a necessidade da própria tributação extrafiscal, a fim de se averiguar a existência de meios *não tributários* alternativos, aptos a realizar o fim almejado com restrição menos severa a direitos e garantias constitucionais<sup>125</sup>.

De forma conclusiva, esse ilustre autor sintetiza o seu raciocínio, acerca do controle da intensidade das restrições que a tributação com teor extrafiscal impõe à Igualdade Tributária, da seguinte maneira:

- a) há que se reconhecer o caráter subsidiário da tributação extrafiscal, perseguindo prioritariamente os fins não fiscais por meio de técnicas, instrumentos e institutos dos respectivos ramos jurídicos;
- b) deve-se realizar o controle de necessidade da tributação extrafiscal perante meios não tributários eventualmente existentes;
- c) afirmada a necessidade de se editarem normas tributárias extrafiscais, há de se investigar a existência de meios tributários alternativos que impliquem restrições menos severas à igualdade tributária;
- d) constatada a desnecessidade da medida extrafiscal e anti-isonômica eleita pelo legislador (ou eventualmente pelos aplicadores das leis tributárias), deverá ser pronunciada a sua inconstitucionalidade<sup>126</sup>.

<sup>124</sup> *Ibidem*, p. 42.

<sup>125</sup> **O princípio da isonomia tributária: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas**, p. 314.

<sup>126</sup> *Ibidem*, p. 316.

Ou seja, em apertada síntese, embora a tributação extrafiscal seja admissível, nem sempre será legítima perante o Princípio da Igualdade Tributária.

Examinado o Princípio da Igualdade, passemos à análise de outro princípio constitucional, por meio do qual esse mandamento de notória relevância se manifesta no campo tributário. Trata-se do Princípio da Capacidade Contributiva.

#### 2.4.3.3 Princípio da Capacidade Contributiva

##### 2.4.3.3.1 Introdução

Corolário lógico do Princípio da Igualdade<sup>127</sup>; o Princípio da Capacidade Contributiva é, basicamente, aquele “[...] *segundo o qual cada um pagará de acordo com o que pode, de acordo com as suas possibilidades*”<sup>128</sup>.

Eis a noção comumente conhecida de capacidade contributiva, extraída do artigo 145, § 1º, da Constituição Federal de 1988, que assim preceitua:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

[...]

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Pois bem, anotando a dificuldade de extrair o preciso conteúdo do Princípio da Capacidade Contributiva – que, nas palavras de KLAUS TIPKE, “[...] é

<sup>127</sup> ROQUE ANTONIO CARRAZZA afirma que o Princípio da Capacidade Contributiva está intimamente ligado ao Princípio da Igualdade e é um dos instrumentos mais eficazes para se alcançar a almejada justiça tributária – **Curso...**, *op. cit.*, p. 96. De forma semelhante, JOSÉ MAURÍCIO CONTI afirma que o Princípio da Capacidade Contributiva “[...] *nada mais é do que um desdobramento do princípio da igualdade no sistema constitucional tributário*”, vindo a ser, dessa forma, “[...] o critério de discriminação adotado para estabelecer as diferenças entre as pessoas”. Portanto, como bem sintetiza o autor, o Princípio da Capacidade Contributiva “[...] é uma das maneiras pelas quais o princípio da igualdade se aplica dentro do sistema constitucional tributário” (sic) – **Princípios tributários...**, *op. cit.*, p. 26.

<sup>128</sup> Dino JARACH, Estrutura e elementos da relação jurídico-tributária, in **Revista de direito público**, p. 343.

*indeterminado, mas não indeterminável*<sup>129</sup> –, REGINA HELENA COSTA observa que PÉREZ DE AYALA e EUSEBIO GONZÁLEZ apontam para uma “[...] *tríplice significação [...]*” da capacidade contributiva, que, segundo os mestres espanhóis, pode ser revelada em três distintos planos. No plano jurídico-positivo, como pontua a autora, “[...] *a capacidade contributiva significa que um sujeito é titular de direitos e obrigações com fundamento na legislação tributária vigente*”, que definirá a sua capacidade e o seu âmbito de alcance. No plano ético-econômico, relacionado à “[...] *justiça econômica material [...]*”, a capacidade contributiva é tida como “[...] *a aptidão econômica do sujeito para suportar ou ser destinatário [...]*” da imposição tributária, capacidade essa que depende do “[...] *volume de recursos que o sujeito possui para satisfazer o gravame*” e da “[...] *necessidade que tem de tais recursos*”. Por fim, no nível técnico ou técnico-econômico, a capacidade contributiva relaciona-se com “[...] *todos os princípios, regras, procedimentos e categorias relativas à operatividade e eficácia arrecadatória dos impostos*”<sup>130</sup>.

Isso posto, observemos a definição trazida por JOSÉ MAURÍCIO CONTI, que, inclusive, alinha-se com aquela, reproduzida logo no início deste item, formulada por DINO JARACH. São suas palavras:

Segundo o princípio, cada contribuinte é tributado de acordo com a sua capacidade contributiva, ou seja, segundo a sua capacidade de realizar a contribuição. Desta forma, cada contribuinte arca com um ônus tributário mais elevado quanto maior for a sua capacidade de suportar este ônus<sup>131</sup>.

De forma complementar, JOSÉ MAURÍCIO CONTI leciona que a expressão “capacidade contributiva” pode ser encarada sob dois diferentes prismas: o estrutural e o funcional. No caso da primeira perspectiva, a capacidade contributiva é considerada, basicamente, a capacidade de suportar a imposição tributária. Em sua concepção funcional, a capacidade contributiva, por sua vez, serve de critério para estabelecer a distinção entre os indivíduos, com vistas à identificação “[...] *de quem são os iguais [...]*” e “[...] *de quem são os desiguais [...]*”. Ou seja, sob o ponto de

<sup>129</sup> Fundamentos da justiça fiscal, in Klaus TIPKE e Douglas YAMASHITA, **Justiça...**, op. cit, p. 31-32.

<sup>130</sup> **Princípio...**, op. cit, p. 24-25.

<sup>131</sup> **Princípios tributários...**, op. cit, p. 29. Nesse sentido é o primeiro parágrafo deste item e nota de rodapé nº 126.

vista funcional, a capacidade contributiva possibilita a aplicação do Princípio da Igualdade<sup>132</sup>.

Valendo-nos das lições acima expostas, verificamos que, de forma geral, a capacidade contributiva expressa a ideia de mensuração do sacrifício individual diante da tributação, de modo que são precisas as palavras de REGINA HELENA COSTA, ao estabelecer como índices ou indicadores de capacidade contributiva “[...] *signos que representam manifestações de riqueza*”<sup>133</sup>. Nessa mesma trilha, segue ALFREDO AUGUSTO BECKER, quando apresenta a “[...] *segunda constrição jurídica ao conceito de capacidade contributiva*”, decorrente de sua juridicização. Eis as palavras do saudoso mestre: “[...] *a riqueza do contribuinte (que está sendo relacionada com o tributo singular) não é a totalidade da riqueza do contribuinte, mas unicamente um fato-signo presuntivo de sua renda ou de capital*”<sup>134</sup>.

Por fim, lembremos que o Princípio da Capacidade Contributiva tem aplicabilidade plena, de maneira que, como afirma HUMBERTO ÁVILA, a expressão “*sempre que possível*” que inaugura o § 1º do artigo 145, da Constituição Federal de 1988, “[...] *não traduz uma permissão, mas um dever cujo significado depende da possibilidade, jurídica e ontológica, da graduação de acordo com a capacidade econômica do contribuinte*”<sup>135</sup>. Além disso, tal como nos ensina PAULO DE BARROS CARVALHO, a expressão é desnecessária na medida em que “[...] *representa pressuposto inafastável do próprio sentido jurídico-deôntico*”, haja vista de que o Direito atua apenas no campo do possível; no que é acompanhado por BETINA TREIGER GRUPENMACHER, ilustre professora da UFPR<sup>136</sup>.

Feitas essas considerações iniciais sobre os contornos gerais do Princípio da Capacidade Contributiva, passemos a entendê-lo um pouco mais, analisando suas especificidades mais detidamente.

<sup>132</sup> *Ibidem*, p. 33.

<sup>133</sup> **Princípio...**, *op. cit.*, p. 27.

<sup>134</sup> **Teoria geral do direito tributário**, p. 532.

<sup>135</sup> **Sistema constitucional...**, *op. cit.*, p. 367.

<sup>136</sup> Paulo de Barros CARVALHO, **Direito tributário...**, *op. cit.*, p. 53; Betina Treiger GRUPENMACHER, **Eficácia e aplicabilidade das limitações constitucionais ao poder de tributar**, p. 70; Ainda no que tange à expressão “*sempre que possível*”, importa destacar, também, que existem pronunciamentos sustentando a sua aplicação tão somente à personalidade dos tributos e não à capacidade contributiva. É o caso, por exemplo, de HUGO DE BRITO MACHADO, que assim afirma: “*A nosso ver, o sempre que possível, do § 1º do art. 145, diz respeito apenas ao caráter pessoal dos tributos, pois, na verdade, nem sempre é tecnicamente possível um tributo com caráter pessoal*” (sic) – **Curso...**, *op. cit.*, p. 63.

#### 2.4.3.3.2 A capacidade contributiva absoluta ou objetiva e a capacidade contributiva relativa ou subjetiva

A capacidade contributiva manifesta-se de duas formas, ambas marcadas por fatos reveladores de riqueza. São elas: a capacidade contributiva “absoluta” ou “objetiva” e a capacidade contributiva “relativa” ou “subjetiva”.

Começando pela capacidade contributiva “absoluta” ou “objetiva”, PAULO DE BARROS CARVALHO a descreve como sendo aquela que “[...] retrata a eleição, pela autoridade legislativa competente, de fatos que ostentem signos de riqueza”, de modo que não se cogitará de qualquer característica subjetiva relacionada ao indivíduo para a sua aferição<sup>137</sup>.

Desse entendimento não dissentem AIRES BARRETO – para quem ter capacidade contributiva “[...] significa [...] que o ato-fato, fato ou estado de fato conectado ao contribuinte é revelador de conteúdo econômico, ontologicamente considerado, sem perquirições de natureza subjetiva”<sup>138</sup> – e REGINA HELENA COSTA, cujo entender é representado no trecho a seguir reproduzido:

Fala-se em *capacidade contributiva absoluta ou objetiva* quando se está diante de um fato que se constitua numa manifestação de riqueza; refere-se o termo, nessa acepção, à atividade de eleição, pelo legislador, de eventos que demonstrem aptidão para concorrer às despesas públicas. Tais eventos, assim escolhidos, apontam para a existência de um sujeito passivo em potencial.<sup>139</sup>

Trilhando esse mesmo caminho, ROQUE ANTONIO CARRAZZA assim afirma:

É *objetiva* porque se refere *não* às condições econômicas reais de cada contribuinte, individualmente considerado, mas às suas *manifestações objetivas de riqueza* (ter um imóvel, possuir um automóvel, ser proprietário de jóias ou obras de arte, operar em Bolsa, praticar operações mercantis etc)<sup>140</sup>.

<sup>137</sup> Curso..., op. cit, p. 174.

<sup>138</sup> Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais, p. 21.

<sup>139</sup> Princípio..., op. cit, p. 26.

<sup>140</sup> Curso..., op. cit, p. 99.

De forma complementar, o respeitável professor da PUC/SP aponta a capacidade contributiva objetiva como sendo aquela à que alude a Constituição Federal de 1988, em seu artigo 145, § 1º, no que é acompanhado por PAULO DE BARROS CARVALHO<sup>141</sup>.

No entanto, em oposição às correntes doutrinárias que sustentam a consagração constitucional de uma única forma de capacidade contributiva, REGINA HELENA COSTA, na linha de ALVARO RODRÍGUEZ BEREJO, catedrático da Universidade Autônoma de Madri, relaciona à capacidade contributiva “absoluta” ou “objetiva” os artigos responsáveis pela distribuição das competências dos impostos<sup>142</sup>, indicando o artigo 145, § 1º como fundamento constitucional da capacidade contributiva “relativa” ou “subjativa”, divergindo, dessa forma, da posição de ROQUE ANTONIO CARRAZZA e de PAULO DE BARROS CARVALHO<sup>143</sup>.

Isso posto, a capacidade contributiva “relativa” ou “subjativa” diz respeito à “[...] repartição da percussão tributária, de tal modo que os participantes do acontecimento contribuam de acordo com o tamanho econômico do evento”, afirma PAULO DE BARROS CARVALHO<sup>144</sup>.

Divergindo do eminente professor da USP e da PUC/SP, ao tratar da capacidade contributiva “relativa” ou “subjativa” sob outro prisma – o qual considera especificamente o sujeito e não a representação econômica do fato tributado –, o ilustre professor ROQUE ANTONIO CARRAZZA a enxerga como sendo aquela que

<sup>141</sup> “A capacidade à qual alude a Constituição e que a pessoa política é obrigada a levar em conta ao criar, legislativamente, os impostos de sua competência é objetiva, e não subjativa” – Roque Antonio CARRAZZA, *idem*. Paulo de Barros CARVALHO, **Curso...**, op. cit, p. 174.

<sup>142</sup> Constituição Federal de 1988: “Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: I – importação de produtos estrangeiros; II – exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados; III – renda e proventos de qualquer natureza; IV – produtos industrializados; V – operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários; VI – propriedade territorial rural; VII – grandes fortunas, nos termos de lei complementar; [...]”; “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: I – transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos; II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; III – propriedade de veículos automotores; [...]”; “Art. 156. Compete aos Municípios: propriedade predial e territorial urbana; II – transmissão inter vivos, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição; III – serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar; [...]”.

<sup>143</sup> Regina Helena COSTA, **Praticabilidade e justiça tributária: exequibilidade de lei tributária e direitos do contribuinte**, p. 116.

<sup>144</sup> **Curso...**, op. cit, p. 174.

leva em consideração “[...] as especificidades econômicas de cada contribuinte, isoladamente considerado”<sup>145</sup>.

Também destoa da posição de PAULO DE BARROS CARVALHO o entendimento fixado por REGINA HELENA COSTA, para quem a capacidade contributiva relativa ou subjetiva, como a própria expressão está a indicar, “[...] reporta-se a um sujeito individualmente considerado”, razão pela qual a autora fala em “capacidade contributiva in concreto”, na medida em que o “[...] potencial sujeito passivo torna-se efetivo, apto, pois, a absorver o impacto tributário”<sup>146</sup>.

Duas, portanto, são as perspectivas pelas quais a capacidade contributiva “relativa” ou “subjetiva” pode ser apreciada<sup>147</sup>.

#### 2.4.3.3.3 Capacidades econômica, contributiva e financeira

Em uma análise mais atenta do Princípio da Capacidade Contributiva, encontramos um aglutinado de conceitos, do qual podemos extrair três importantes noções: a de capacidade econômica, a de capacidade contributiva e a de capacidade financeira.

Em relação às duas primeiras expressões – capacidade econômica e capacidade contributiva, – verificamos, de forma geral, o seu uso como se equivalentes fossem. Como exemplo, citamos o professor ROQUE ANTONIO CARRAZZA, que afirma ser a capacidade contributiva, sob o ponto de vista do legislador constituinte, “[...] o mesmo que capacidade econômica”<sup>148</sup>.

No entanto, ao lermos, na obra “*Il Principio della Capacità Contributiva*”, de FRANCESCO MOSCHETTI, que “[...] a capacidade econômica constitui a condição necessária, mas não suficiente, da capacidade contributiva [...]”<sup>149</sup>, já temos uma

<sup>145</sup> **Curso...**, op. cit, p. 102.

<sup>146</sup> **Princípio...**, op. cit, p. 26.

<sup>147</sup> De acordo, neste particular, é o posicionamento de JOSÉ ROBERTO VIEIRA, que assim nos diz: “[...] cabe estabelecer a contribuição à medida das possibilidades econômicas de determinado sujeito passivo, adequando o ‘quantum’ do tributo ao porte econômico do fato ocorrido e adequando-o às circunstâncias pessoais do cidadão; aspecto que cumpre a função de critério de graduação do tributo e de fixação dos seus limites” – **O IRPF e o direito fundamental à igualdade: um tributo de dupla personalidade!**, p. 10. Não publicado.

<sup>148</sup> **Curso...**, op. cit, p. 113.

<sup>149</sup> No original, em italiano: “[...] la capacità economica costituisce la condizione necessaria, ma non sufficiente, della capacità contributiva [...]” – **Il principio della capacità contributiva**, p. 240.

prévia de que capacidade contributiva e capacidade econômica possuem significados que não se confundem.

Em face disso, socorremo-nos das lições de JOSÉ MAURÍCIO CONTI, que bem traçou a distinção entre as expressões.

Segundo o autor, a “capacidade econômica” consiste na “[...] aptidão dos indivíduos de obter riquezas – exteriorizada sob a forma de renda, consumo ou patrimônio”<sup>150</sup>. Possui, portanto, capacidade econômica o sujeito que dispõe de alguma riqueza.

A seu turno, a “capacidade contributiva”, analisada em seu aspecto subjetivo, diz respeito à “[...] capacidade dos indivíduos de arcar com os ônus tributários, de pagar tributos”<sup>151</sup>. Decorre, assim, de uma relação jurídica tributária instaurada entre o sujeito e o Estado, sendo, em razão disso, chamada de “capacidade econômica específica”<sup>152</sup>. Além disso, mantenhamos na retina que a “capacidade contributiva” principia apenas a partir do mínimo existencial ou vital, tema a ser examinado no nosso próximo item.

Por fim, JOSÉ MAURÍCIO CONTI, com amparo em AGOSTINHO TOFFOLI TAVOLARO, afirma que a “capacidade financeira” está relacionada à ideia de liquidez, de maneira que ostentará capacidade financeira o sujeito com aptidão para liquidar as suas obrigações “[...] no tempo e forma contratados”<sup>153</sup>.

#### 2.4.3.3.4 Limites à capacidade contributiva: proteção do mínimo existencial e proibição de confisco

“O princípio da capacidade contributiva não justifica a incidência sobre o mínimo necessária à vida nem sobre a totalidade da riqueza, eis que está contido entre as imunidades do mínimo existencial (art. 5º, itens XXXIV, LXXIV, LXXVI) e a proibição de confisco (art. 150, IV), que constituem direitos individuais do cidadão”<sup>154</sup>.

<sup>150</sup> **Princípios tributários...**, op. cit, p. 35.

<sup>151</sup> *Idem*.

<sup>152</sup> *Ibidem*, p. 36.

<sup>153</sup> *Ibidem*, p. 35.

<sup>154</sup> Ricardo Lobo TORRES, **Curso...**, op. cit, p. 95.



É com base nessa advertência de RICARDO LOBO TORRES que iniciamos, aqui, a nossa breve exposição sobre os limites mínimo e máximo impostos à capacidade contributiva.

Como podemos notar do que foi exposto até o momento, o Princípio da Capacidade Contributiva opera no sentido de evitar a tributação sobre toda e qualquer manifestação de riqueza. Assim, não é por outro motivo que REGINA HELENA COSTA, na mesma linha de RICARDO LOBO TORRES, afirma que a capacidade contributiva “[...] atuará [...] como limite da tributação, permitindo a manutenção do ‘mínimo vital’ e obstando que a progressividade tributária atinja níveis de confisco ou de cerceamento de outros direitos constitucionais”<sup>155</sup>.

Eis, portanto, os dois limites que regem a atuação da capacidade contributiva: como seu limite inferior, a preservação do mínimo existencial ou mínimo vital, e como limite superior, a não confiscatoriedade.

Em relação ao chamado mínimo existencial ou mínimo vital, a Constituição Federal de 1988 foi reticente, em termos de indicação da sua noção primária. No entanto, em que pese a sua aparente ausência, o conceito de mínimo existencial ou mínimo vital é erigido de uma interpretação sistemática do Texto Constitucional, que nos conduz à leitura do artigo 3º, III, conjugado ao artigo 7º, IV, ambos insculpidos na Carta da República Federativa do Brasil<sup>156</sup>.

O artigo 3º, III, da Constituição Federal, estabelece que constitui objetivo fundamental do Estado *“erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais”*.

Disso já notamos o acerto de KLAUS TIPKE, ao afirmar que o mínimo existencial ou mínimo vital é “[...] parte da dignidade humana e do princípio do Estado Social”<sup>157</sup>.

<sup>155</sup> Princípio..., op. cit, p. 29.

<sup>156</sup> De forma semelhante, na Itália, FRANCESCO MOSCHETTI também se vale de uma interpretação sistemática para chegar ao que entende por mínimo existencial. Dessa forma, o jurista italiano afirma que *“A necessidade de isentar um mínimo resulta não apenas do artigo 53, compreendido à luz do artigo 2, mas, também, do artigo 36 da Constituição, segundo o qual ‘o trabalhador tem direito a uma retribuição proporcional à quantidade e à qualidade do seu trabalho e, em cada caso, suficiente para assegurar a si e aos seus familiares uma existência livre e digna’*. No original, em italiano: *“La necessità di esentare un mínimo risulta non solo dall’art. 53, inteso alla luce dell’art. 2, ma anche dall’art. 36 costituzione, secondo cui ‘il lavoratore ha diritto ad una retribuzione proporzionata alla quantità e qualità del suo lavoro ed in ogni caso sufficiente ad assicurare a sé e alla famiglia un’esistenza libera e dignitosa’”* – Il princípio..., op. cit, p. 228.

<sup>157</sup> Fundamentos da justiça fiscal, in Klaus TIPKE e Douglas YAMASHITA, *Justiça...*, op. cit, p. 30.

Seguindo adiante na nossa busca pelo conceito de mínimo existencial, observemos agora o conteúdo do artigo 7º, IV, da Carta Magna:

Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:

[...]

IV – salário mínimo, fixado em lei, nacionalmente unificado, capaz de atender a suas necessidades vitais básicas e às de sua família com moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social, com reajustes periódicos que lhe preservem o poder aquisitivo, sendo vedada sua vinculação para qualquer fim;

Diante dos parâmetros fornecidos pela Lei Maior para a fixação do seu conceito, podemos entender, em linhas gerais, o mínimo existencial como os recursos indispensáveis e necessários à sobrevivência dos cidadãos e de suas famílias, e que lhes asseguram condições dignas de vida.

Tais recursos, como observamos, podem ser visualizados a partir do conceito de salário mínimo, contido no artigo 7º, IV, acima transcrito, que acaba por considerar como “[...] *necessidades vitais básicas* [...]” moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social.

Disso tiramos que o chamado mínimo existencial ou mínimo vital contempla as “[...] *necessidades vitais básicas* [...]” dispostas no inciso IV do artigo 7º, do Texto Constitucional, de maneira que tudo aquilo que estiver abaixo desse limite mínimo não pode ser alcançado pela tributação<sup>158</sup>.

Observemos, ainda, que o raciocínio até aqui exposto é também aplicável às pessoas jurídicas, por meio da análise conjugada dos artigos 5º, XXII; 170, II e IV; e 173, § 4º; todos da Constituição Federal de 1988<sup>159</sup>. Essa interpretação sistemática

<sup>158</sup> Para poder falar em capacidade contributiva, ALFREDO AUGUSTO BECKER afirma que a “[...] *renda ou capital presumido deve ser renda ou capital acima do mínimo indispensável*” – **Teoria...**, op. cit, p. 532). Nesse mesmo sentido, pronuncia-se KLAUS TIPKE ao afirmar que “[...] *enquanto a renda não ultrapassar o mínimo existencial não há capacidade contributiva*” – Fundamentos da justiça fiscal, in Klaus TIPKE e Douglas YAMASHITA, **Justiça...**, op. cit, p. 34.

<sup>159</sup> Constituição Federal de 1988: “Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: [...] XXII – é garantido o direito de propriedade; [...]”  
“Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: [...] II – propriedade privada; [...] IV – livre concorrência; [...]”

conduz-nos à necessidade de observância do mínimo indispensável à manutenção da unidade produtora. É o entendimento de KLAUS TIPKE e de REGINA HELENA COSTA<sup>160</sup>.

Lançadas algumas palavras sobre o limite mínimo do Princípio da Capacidade Contributiva, passemos agora à menção do seu limite máximo: a vedação ao confisco.

Aqui a visualização é mais fácil e rápida. Basta observarmos o disposto no artigo 150, IV, da Constituição Federal de 1988, que estabelece a vedação à utilização de tributos com efeitos confiscatórios.

Sem estendermos aqui a análise da vedação ao confisco, que será mais adiante objeto de exame, no nosso item 2.4.3.4, mantenhamos na retentiva apenas que a proibição de utilização de tributos com efeitos confiscatórios deriva da ideia de capacidade contributiva<sup>161</sup>.

#### 2.4.3.3.5 A capacidade contributiva e a extrafiscalidade: brevíssimo apontamento inicial

A distinção entre o finalismo fiscal dos tributos e o seu teor extrafiscal tem reflexos profundos na aferição da capacidade contributiva.

ALFREDO AUGUSTO BECKER, no entanto, bem observando a possível harmonia entre a tributação extrafiscal e o princípio em tela, assim proclamou:

[...] a tributação extrafiscal, ao criar ou aumentar um tributo e ao isentar ou reduzir outro tributo, sempre poderá e deverá (existindo a regra jurídica constitucional em exame) fazê-lo em relação à riqueza do contribuinte e resguardando o mínimo indispensável<sup>162</sup>.

---

*“Art. 173. Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei. [...] § 4º A lei reprimirá o abuso do poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros”.*

<sup>160</sup> Klaus TIPKE, Fundamentos da justiça fiscal, in Klaus TIPKE e Douglas YAMASHITA, **Justiça...**, op. cit, p. 35; Regina Helena COSTA, **Princípio...**, op. cit, p. 97.

<sup>161</sup> José Maurício CONTI, **Princípios tributários...**, op. cit, p. 55.

<sup>162</sup> **Teoria...**, op. cit, p. 535.

Portanto, de início, fixemos apenas que a tributação fundada na extrafiscalidade não é incompatível com o Princípio da Capacidade Contributiva.

Retomaremos a questão mais adiante, no Capítulo 5, quando analisaremos com mais vagar, no item 5.3.4, as limitações constitucionais à extrafiscalidade.

#### 2.4.3.4 Princípio da vedação ao confisco

O artigo 150, IV, da Constituição Federal de 1988, estabelece a vedação à utilização de tributos com efeitos confiscatórios. Eis a sua redação:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

IV – utilizar tributo com efeito de confisco; [...]

Tal como dissemos anteriormente, o Princípio Constitucional do Não-confisco decorre da noção de capacidade contributiva e visa, basicamente, à defesa do direito de propriedade, que toca o direito fundamental de liberdade do cidadão.

Nesse sentido, oportunas as palavras de KLAUS TIPKE, no sentido de que se costuma *“[...] deduzir a proibição de confisco do princípio da liberdade, particularmente da proibição de desapropriação derivada do princípio da liberdade”*<sup>163</sup>.

Em que pese a dificuldade, apontada por PAULO DE BARROS CARVALHO, de se definir, não o seu conceito em si, mas o limite *“[...] a partir do qual incide a vedação do art. 150, IV, da Constituição Federal”*, a doutrina apresenta alguns importantes entendimentos, que atrelam o confisco à ideia do direito de propriedade<sup>164</sup>.

Iniciemos por REGINA HELENA COSTA. Segundo a autora, referindo-se tão somente à capacidade contributiva relativa ou subjetiva, confisco *“[...] é a absorção*

<sup>163</sup> Fundamentos da justiça fiscal, in Klaus TIPKE e Douglas YAMASHITA, **Justiça...**, op. cit, p. 46.

<sup>164</sup> Paulo de Barros CARVALHO, **Curso...**, op. cit, p. 171.

*total ou substancial da propriedade privada, pelo Poder Público, sem a correspondente indenização*<sup>165</sup>.

Posição essa semelhante à de KLAUS TIPKE, que entende ocorrer o confisco quando “[...] o imposto é tão alto que ele pode ser recolhido apenas da substância patrimonial, ou quando ele consome completa ou quase completamente o rendimento de capital, ou quando ele torna não-rentável uma empresa, ou a leva à sua paralisia”<sup>166</sup>.

No que diz respeito especificamente ao tema proposto no presente trabalho, no qual estudamos, dentre outras questões, a tributação com finalidade extrafiscal, merecem destaque os pronunciamentos que sustentam o afastamento do Princípio do Não-confisco, posicionamento esse do qual discordamos veementemente.

Como exemplo, citamos SACHA CALMON NAVARRO COELHO, que assevera que o Princípio da Vedação ao Confisco “[...] cede o passo às políticas tributárias extrafiscais, mormente as expressamente previstas na Constituição”, de maneira que, segundo o eminente professor, “[...] onde o constituinte previu a exacerbação da tributação para induzir comportamentos desejados ou para inibir comportamentos indesejados, é vedada a arguição do princípio do não-confisco tributário, a não ser no caso-limite (absorção do bem ou da renda)”<sup>167</sup>.

No mesmo sentido, manifesta-se ALIOMAR BALEEIRO:

[...] não ofendem à Constituição impostos que, em função extrafiscal, são instituídos com propósito de compelir ou afastar o indivíduo de certos atos ou atitudes. Nesse caso, o caráter destrutivo e agressivo é inerente a essa tributação admitida por tribunais americanos e argentinos e da qual há exemplos no Direito Fiscal brasileiro quando visa ao protecionismo à indústria, ao incentivo à natalidade, ao combate ao ausentismo, ao latifúndio etc<sup>168</sup>.

No entanto, assim como o Princípio da Capacidade Contributiva, entendemos o Princípio da Vedação ao Confisco como um limite intransponível ao exercício da competência tributária, mesmo no que diz respeito à tributação com teor extrafiscal.

<sup>165</sup> Princípio..., *op. cit.*, p. 75.

<sup>166</sup> Fundamentos da justiça fiscal, in Klaus TIPKE e Douglas YAMASHITA, *Justiça...*, *op. cit.*, p. 46.

<sup>167</sup> Curso de Direito Tributário Brasileiro, p. 238.

<sup>168</sup> Limitações constitucionais ao poder de tributar, p. 567.

Essa questão será melhor examinada no item 5.3.2 desta dissertação.

De importante, também, para a adequada compreensão do princípio em foco, é o alcance do Princípio da Vedação ao Confisco.

Como pudemos notar, até o momento, o Princípio Constitucional do Não-confisco é visualizado, em seu sentido típico, a partir de um ponto de vista quantitativo. Ou seja, nessa hipótese, o tributo é considerado confiscatório na medida em que o seu montante é excessivo ou desarrazoado, restringindo ou, até mesmo, inviabilizando, o direito de propriedade e de liberdade do cidadão.

Contudo, em seu sentido amplo, a expressão “efeito de confisco”, mencionada no Texto Constitucional, envolve, também, um aspecto qualitativo. Nesse sentido, o tributo, ainda que quantitativamente razoável, terá efeito de confisco quando a sua imposição ultrapassar as fronteiras da materialidade constitucionalmente fixada. Para tornar o nosso exame mais palpável, tomemos alguns exemplos:

[...] o IPTU cobrado em valores razoáveis, mas instituído por um Estado-membro, desobedece às normas de competência tributária, representando, por essa razão, uma retirada do direito de propriedade contrária à previsão constitucional, que outorga ao Município competência para instituir o citado imposto. A contribuição de melhoria cobrada de indivíduo não proprietário de imóvel sujeito à valorização imobiliária, ou o empréstimo compulsório instituído para cobrir despesa que não se enquadre nas hipóteses do artigo 148, I e II, da Constituição, ou, ainda, o imposto instituído em desatenção ao princípio da legalidade, configuram casos de violação a alguma norma de competência, ou a algum princípio constitucional relativo à tributação, representando, por essa razão, exemplos de retirada do patrimônio particular desautorizada, no caso, pela Constituição. Em todos eles, como se vê, o efeito de confisco só pode ser vislumbrado pela via reflexa, tendo em vista que a ele preexiste uma clara ofensa a outra disposição constitucional, sem o que não haveria falar em efeito de confisco<sup>169</sup>.

Sob o prisma quantitativo, a ofensa ao Princípio Constitucional do Não-confisco ocorre indiretamente, como podemos verificar nos exemplos acima mencionados, “[...] tendo em vista que pressupõe o reconhecimento prévio da ocorrência de uma inconstitucionalidade, que, por ocasionar uma retirada do direito

<sup>169</sup> Karina PAWLOWSKY, **A utilização de tributo com efeito de confisco e sua vedação constitucional**, 57.

*de propriedade fora das hipóteses admitidas pelo ordenamento jurídico, gera o vedado efeito de confisco*<sup>170</sup>.

LUIZ FELIPE SILVEIRA DIFINI bem expõe a questão do reconhecimento de uma inconstitucionalidade ou ilegalidade de um dado tributo, anteriormente à aferição do efeito de confisco, em que pese não considerar confiscatória a exação módica ou mínima. São suas palavras:

Tributo excedente da materialidade sujeita à incidência bem pode ser confiscatório (também pode não ser se a exação for baixa, e o problema então será outro), mas antes será inválido por desnaturação da base de cálculo: estar-se-á tributando algo fora da competência constitucionalmente outorgada ao ente público para tributar, pois se estaria utilizando base de cálculo incompatível com a competência tributária e, por isto só, o tributo seria inválido, independente de a exação ser alta ou baixa (e neste último caso, de confisco não se trataria)<sup>171</sup>.

Isso posto, encontramos em KARINA PAWLOWSKY a noção decisiva do alcance do Princípio da Vedação ao Confisco, tanto do ponto de vista quantitativo quanto da sua perspectiva qualitativa:

Não chegamos ao ponto de defender o afastamento da caracterização do “efeito de confisco” nas hipóteses em que o tributo, conquanto não excessivo do ponto de vista quantitativo, mostra-se ofensivo a alguma outra norma constitucional ou legal, uma vez que, segundo pensamos, nesses casos, a retirada indevida, embora de uma parcela reduzida do direito de propriedade, sem justa indenização e violadora a alguma norma, da Constituição ou da lei, pode entender-se abarcada pela expressão “efeito de confisco”.

Não obstante, embora seja lícito concluir que todo ingresso no direito de propriedade particular, via tributação, desautorizado constitucional ou legalmente, tem “efeito” de confisco, posto que implica uma retirada do patrimônio particular, sem justa indenização, e sem que o contribuinte tenha cometido qualquer ilícito, entendemos que, nas hipóteses de tributos viciados, qualitativamente, será necessário reconhecer a ocorrência de uma inconstitucionalidade anterior ao próprio reconhecimento do efeito de confisco, [...] <sup>172</sup>.

Feita a análise principiológica do sistema tributário nacional, com a identificação daqueles princípios que influem diretamente na tributação ambiental,

<sup>170</sup> *Ibidem*, p. 196.

<sup>171</sup> **Proibição de tributos com efeito de confisco**, p. 25.

<sup>172</sup> **A utilização...**, *op. cit.*, p. 56-57.

avancemos para o estudo da norma jurídica, especialmente daquelas dotadas de “sanções positivas”, de modo a evidenciar a “função promocional do Direito”, com vistas à proteção do meio ambiente.



## CAPÍTULO 3

### TEORIA DA NORMA JURÍDICA

#### 3.1 BREVES DIGRESSÕES GENÉRICAS

O Direito é “[...] um sistema de normas que regulam o comportamento humano”; um sistema de normas e não apenas um conjunto de normas<sup>173</sup>. Ou seja, não se trata de mera soma de partes, de um aglomerado desarranjado de regras dispersas, isoladas, mas sim de um enredo normativo ordenado, unitário e hierarquizado, cujas unidades se entrelaçam segundo uma determinada estrutura.

Não é por outra razão que JUAREZ FREITAS leciona que “[...] a interpretação do direito é sistemática ou não é interpretação”, dado que as normas, partes integrantes de um sistema estruturado, não podem ser analisadas e compreendidas isoladamente<sup>174</sup>.

A partir dessas iniciais e singelas palavras, impõe-se estabelecer uma separação entre dois corpos de linguagem, cada qual portador de um tipo de organização lógica e de funções diversas nos campos semântico e pragmático.

Temos, portanto, a realidade do direito positivo e a da Ciência do Direito.

Tal como nos lembra JOSÉ ROBERTO VIEIRA, deve-se a HANS KELSEN o crédito por ter sido o primeiro, no âmbito do direito, a estabelecer a diferença entre essas duas realidades<sup>175</sup>; quando promoveu a distinção entre “*normas jurídicas*” (“*Rechtsnorm*”), mandamentos expedidos por órgãos jurídicos, e “*proposições jurídicas*” (“*Rechtssatz*”), juízos hipotéticos emitidos pelo jurista, em face daqueles comandos legais<sup>176-177</sup>.

<sup>173</sup> Hans KELSEN, *Teoria...*, *op. cit.*, p. 5.

<sup>174</sup> **A interpretação sistemática do direito**, p. 74.

<sup>175</sup> **A regra-matriz...**, p. 29.

<sup>176</sup> HANS KELSEN pretendeu, por meio de tais categorias, traçar a distinção entre a atividade de aplicação do Direito e a atividade desenvolvida pelo cientista jurídico: “*Na medida em que a ciência jurídica apenas apreende a conduta humana enquanto esta constitui conteúdo de normas jurídicas, isto é, enquanto é determinada por normas jurídicas, representa uma interpretação normativa destes fatos de conduta. Descreve as normas jurídicas produzidas através de atos de conduta humana e que não-de ser aplicadas e observadas também por atos de conduta e, conseqüentemente, descreve as relações constituídas, através dessas normas jurídicas, entre os fatos por elas determinados. As proposições ou enunciados nos quais a ciência jurídica descreve estas relações devem, como proposições jurídicas, ser distinguidas das normas jurídicas que são*

Tratando mais cuidadosamente de cada uma das regiões do conhecimento jurídico, temos para nós que o direito positivo é o conjunto de enunciados que se apresenta num estrato de linguagem prescritivo, enunciados esses direcionados a normatizar comportamentos intersubjetivos, num determinado espaço de tempo e lugar<sup>178</sup>. Ou, de forma mais simples, no escólio de PAULO DE BARROS CARVALHO, “[...] é o complexo de normas jurídicas válidas num dado país” e num determinado tempo<sup>179</sup>.

Por sua vez, a Ciência do Direito é, basicamente, responsável pela descrição e explicação desse arranjo normativo; enfim, propõe-se a estudar o direito positivo. Em relação à ciência jurídica, novamente, encontramos boa definição nas lições do eminente professor da USP e da PUC/SP, que assim se pronuncia:

À Ciência do Direito cabe descrever esse enredo normativo, ordenando-o, declarando sua hierarquia, exibindo as formas lógicas que governam o

---

*produzidas pelos órgãos jurídicos a fim de por eles serem aplicadas e serem observadas pelos destinatários do Direito. Proposições jurídicas são juízos hipotéticos que enunciam ou traduzem que, de conformidade com o sentido de uma ordem jurídica – nacional ou internacional – dada ao conhecimento jurídico, sob certas condições ou pressupostos fixados por esse ordenamento, devem intervir certas conseqüências, pelo mesmo ordenamento determinadas. As normas jurídicas, por seu lado, não são juízos, isto é, enunciados sobre um objeto dado ao conhecimento. Elas são antes, de acordo com o seu sentido, mandamentos e, como tais, comandos, imperativos. Mas não são apenas comandos, pois também são permissões e atribuições de poder ou competência” (sic) – Teoria..., op. cit, p. 80-81.*

<sup>177</sup> Tal como observado por JOSÉ ROBERTO VIEIRA e PAULO DE BARROS CARVALHO, com base nas lições de LOURIVAL VILANOVA, a distinção realizada por HANS Kelsen, entre “normas jurídicas” e “proposições jurídicas”, apresenta equívocos de ordem semântica. No que concordamos. Como bem advertido pelos ilustres professores, uma proposição é a expressão de um juízo oriundo de um enunciado – tema mais densamente tratado no item 3.2.2 da presente dissertação. No entanto, prosseguem os autores, não apenas as “proposições jurídicas” são veiculadas mediante juízos hipotéticos e se exprimem mediante proposições, características essas também atribuíveis às “normas jurídicas”. Portanto, correto teria sido se HANS Kelsen tivesse adotado as expressões “proposições prescritivas”, para se referir aos enunciados prescritivos oriundos do legislador, e “proposições descritivas”, para fazer alusão ao juízo hipotético resultante do labor científico – José Roberto VIEIRA, **A regra-matriz...**, op. cit, p. 56. Lourival VILANOVA, Níveis de linguagem em Kelsen (norma jurídica/proposição jurídica), in **Escritos jurídicos e filosóficos**, p. 203-247. No que diz respeito ao assunto, entendemos merecer nota as palavras de PAULO DE BARROS CARVALHO: “O autor da Teoria Pura do Direito estabelece uma diferença entre norma jurídica, que viria a ser um ato de vontade, e a proposição jurídica, que seria, propriamente, a descrição da norma, quando enunciada pelo cientista do Direito. Esta última é que revestiria a forma de juízo hipotético. De outro modo, entendemos que, conquanto se deva verdadeiramente distinguir o enunciado legal da sua descrição, compreendida pela Ciência do Direito, o ato de vontade que Kelsen designa de norma jurídica é veiculado também por meio de juízos hipotéticos, sendo lícito chamá-lo de proposição, já que essa palavra significa a expressão verbal de um juízo” (sic) – **Teoria...**, op. cit, p. 41-42, nota 11.

<sup>178</sup> Paulo de Barros CARVALHO, **Direito tributário...**, op. cit, p. 24.

<sup>179</sup> **Curso...**, op. cit, p. 2.

entrelaçamento das várias unidades do sistema e oferecendo seus conteúdos de significação<sup>180</sup>.

Voltado que está a regular o comportamento humano, em suas relações de intersubjetividade, e tendo em vista, ainda, que essa disciplina “[...] se estabelece numa fórmula lingüística”, temos que o direito positivo se expressa numa camada de linguagem, num discurso eminentemente prescritivo<sup>181</sup>.

A Ciência do Direito, a seu turno, baseia-se nesse feixe de proposições prescritivas que orientam o comportamento humano na vida comunitária. Dessa forma, cabe ao cientista do Direito, debruçando-se sobre o universo do direito positivo, observá-lo, interpretá-lo e descrevê-lo de modo articulado, segundo determinada metodologia, buscando a sistematização da rede normativa<sup>182</sup>.

Em razão disso, a Ciência do Direito apresenta uma linguagem de “[...] índole cognoscitiva e descritiva”, referindo-se ao seu objeto: o direito positivo, que se manifesta por meio de um corpo de linguagem de caráter prescritivo<sup>183</sup>. E é

<sup>180</sup> *Idem*. Sob enfoque semelhante, o italiano NORBERTO BOBBIO assim tratou da Ciência do Direito: “[...] la jurisprudencia es en su parte esencial un análisis del lenguaje, y, de modo, más preciso, de ese específico lenguaje en el que a través de las proposiciones normativas se expresa el legislador [...] esa actividad compleja en la que tradicionalmente se hace consistir la labor del jurista: la interpretación de la ley” – El objeto de la jurisprudencia y la jurisprudencia como analisis del lenguaje, in **Contribución a la teoría del derecho**, p. 184.

<sup>181</sup> Paulo de Barros CARVALHO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 2.

<sup>182</sup> *Ibidem*, p. 3.

<sup>183</sup> José Roberto VIEIRA, A semestralidade do PIS: favos de abelha ou favos de vespa? In **Revista dialética de direito tributário**, p. 90. Na esteira de JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES e de JOSÉ ROBERTO VIEIRA, entendemos que a linguagem de índole descritiva, típica da Ciência do Direito, deve ser compreendida num sentido lato, como “explicar”, como “interpretar”, de modo que a descrição não se restrinja apenas à mera exposição ou, ainda, a simples comentários dos textos normativos, mas que imprima funcionalidade à Ciência do Direito, fornecendo a explicação científica dos fenômenos jurídico-positivos – O Direito como Fenômeno Lingüístico, o Problema de Demarcação da Ciência Jurídica, sua Base Empírica e o Método Hipotético-Dedutivo in **Anuário do Mestrado em Direito**, p. 13-14; A semestralidade do PIS: favos de abelha ou favos de vespa? **Revista...**, *op. cit.*, p. 90. Afinal, como leciona JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, “[...] o objeto da ciência jurídica não é apenas ‘descrever’ (num sentido estrito) fenômenos, senão amplamente explicá-los, com sua metodologia própria: função objetivamente cognoscente da ordem jurídico-positiva”. Ainda, para justificar essa posição assumida, cumpre relatar, em passos rápidos, os fortes argumentos que nos conduziram a acompanhar esse entendimento. E façamos isso em conformidade com a competente lição do mestre pernambucano, que – no intuito de esclarecer a problemática que envolve essa questão terminológica – empreendeu uma “escavação etimológica” dos vocábulos “explicar” e “descrever”. Segundo o ilustre professor, o termo “explicar” deriva do latim *explicare*, que se reveste de múltipla significação: despregar, desdobrar, desenvolver, justificar, interpretar, expor, comentar, explanar, esclarecer o que não estava claro. Da sua decomposição, obtemos o termo “plicar”, derivado do latim “*plicare*”, do qual resultou também o “pregar”, no sentido de fazer pregas ou plicas (dobras). Em razão disso, “explicare” significa des-pregar, desdobrar, retirar as plicaturas (pregas, dobras). Tendo em vista que “dobra” e “dobro” possuem a mesma raiz e a mesma origem etimológica e que aos vocábulos “dobra”, “dobrar” correspondem os eruditos “duplo”, “duplicar”, “ex-plicare” é também “desdobrar,

exatamente nesse ponto que reside considerável distinção: o direito positivo, por meio da linguagem que lhe é típica, prescreve comportamentos, enquanto a Ciência do Direito descreve essas prescrições, valendo-se de uma linguagem, pois, descritiva<sup>184</sup>.

Assim sendo, se comparada ao direito positivo, a Ciência do Direito configura uma metalinguagem, sobrelinguagem ou, ainda, linguagem de sobrenível, haja vista discorrer sobre a linguagem do direito positivo<sup>185</sup>.

Indo adiante, acrescentemos que outros traços determinam importantes diferenças nas estruturas da linguagem que compõe o direito positivo e aquela peculiar à Ciência do Direito.

O primeiro diz respeito à lógica específica que informa cada um desses níveis, de maneira que ao direito positivo corresponde a lógica deôntica, isto é, do “dever-ser”, enquanto a Ciência do Direito recebe o influxo da lógica apofântica ou alética, ou, ainda, lógica clássica, lógica das ciências.

Isso implica dizer que, enquanto a Ciência do Direito é norteadada pelos valores “verdade” e “falsidade” – inadmitindo, assim, contradições ou contrariedades, mas

---

*retirar o duplo*”, ou, ainda, literalmente, “des-duplicar”. Além disso, o prefixo “ex” (no vernáculo ex-plicar) tem a mesma função etimológica do prefixo “des” (no vernáculo des-crever), denotando, ambos, separação, embora “ex” denote também procedência, extensividade ou mudança de estado. Assim, em síntese, “ex-plicare” é tornar claro o que estava obscuro, “[...] porque envolvido, encoberto”. Desse modo, “[...] o que estava oculto nas suas plicas (dobras) somente se des-oculta pela explicação, a retirada da dobra”. Esse é precisamente o significado pretendido pelos juristas quando se referem ao significado normativo que a hermenêutica extrai “das dobras da lei”. Por sua vez, “descrever” deriva do latim “describere” e tem uma significação limitada em relação ao termo “explicar”: “[...] expor, narrar, referir com certo desenvolvimento, delinear etc [...]”. Após o resgate da origem etimológica dos vocábulos “explicar” e “descrever”, conclui, JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, que, se fosse acentuado o grau de precisão terminológica, sob a égide de uma categoria teórica genérica (as proposições cognoscentes da ordem jurídica), encontraríamos agrupadas tanto proposições explicativas quanto proposições descritivas (em sentido estrito). Assim, tendo em vista ainda a sua freqüente utilização, afirma o jurista pernambucano ser possível preservar a expressão “proposições descritivas”, desde que conservada a sua significação lata – O Direito como Fenômeno Lingüístico, o Problema de Demarcação da Ciência Jurídica, sua Base Empírica e o Método Hipotético-Dedutivo in **Anuário**, op. cit, p. 13-14.

<sup>184</sup> Paulo de Barros CARVALHO, **Curso...**, op. cit, p. 3. Referindo-se ao direito positivo e, de certa forma, reconhecendo tratar-se, esse corpo lingüístico, do objeto de reflexões científicas, GERALDO ATALIBA assim se pronuncia: “[...] reduzido o objeto à sua mais simples estrutura, o direito não é senão um conjunto de normas (conjunto este a que se convencionou designar sistema jurídico, ordenação jurídica). 3.3 O direito (em sentido objetivo) é um conjunto de normas que – por isso que integrando a ordem jurídica – se chamam normas jurídicas. Formam o direito positivo: o direito que foi posto (e só pode ser retirado) por quem tem poder jurídico para tanto” – Geraldo ATALIBA, **Hipótese de incidência tributária**, p. 25.

<sup>185</sup> Paulo de Barros CARVALHO, **Curso...**, op. cit, p. 3; Eurico Marcos Diniz DE SANTI,  **Lançamento...**, op. cit, p. 51; José Roberto VIEIRA, A semestralidade do PIS: favos de abelha ou favos de vespa? in **Revista...**, op. cit, p. 90; Lourival VILANOVA, **As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo**, p. 129-134.

exigindo coerência –, ao direito positivo se aplicam as valências “*validade*” e “*não-validade*”, de maneira que, nesse caso, admitem-se contradições e contrariedades, falando-se, então, em “[...] *coerência deôntica*”<sup>186</sup>.

A outra diferença revela-se nos campos semântico e pragmático, uma vez que as proposições normativas são direcionadas para a região material da conduta, enquanto as científicas se destinam apenas a descrever seu objeto, não exercendo sobre ele nenhuma interferência<sup>187</sup>.

Evidenciado, portanto, tratar-se o direito positivo e a Ciência do Direito de segmentos do saber jurídico que possuem metodologia própria e “[...] *distintos esquemas de pesquisa e compreensão*”, não se podendo, por essa razão, misturar seus conceitos<sup>188</sup>.

## 3.2 A NORMA JURÍDICA

### 3.2.1 Uma análise formal

O direito positivo, entendido, de forma simples, como o conjunto de normas jurídicas válidas num determinado tempo e num determinado país, constitui o objeto da Ciência do Direito, e a conduta humana, secundariamente, também o será, na medida em que compõe o conteúdo da norma jurídica<sup>189</sup>.

<sup>186</sup> Eurico Marcos Diniz DE SANTI. **Lançamento...**, *op. cit.*, p. 54. De forma bastante esclarecedora, o eminente professor da UFPR, JOSÉ ROBERTO VIEIRA, assim leciona: “[...] *sob o influxo da Lógica Alética, as proposições jurídico-científicas têm pretensão de verdade, inadmitindo-se as contradições e as contrariedades, sob pena da construção de um discurso inconsistente. Eis que o sistema da Ciência do Direito exige a coerência, em virtude da lógica que lhe é própria. Já as proposições jurídico-positivas, sob influência da Lógica Deôntica, têm pretensão de validade, cuja dependência não é de eventuais contradições ou contrariedades, que são aqui admissíveis, mas dos critérios de pertinência, que as acolham ou rejeitem no conjunto. Eis que o sistema do Direito Positivo prescinde da coerência (consistência), por força da lógica que lhe é peculiar*” – José Roberto VIEIRA, A noção de sistema no Direito, *in Revista...*, p. 61.

<sup>187</sup> Paulo de Barros CARVALHO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 4.

<sup>188</sup> *Idem*.

<sup>189</sup> “Na afirmação evidente de que o objeto da ciência jurídica é o Direito, está contida a afirmação – menos evidente – de que são as normas jurídicas o objeto da ciência jurídica, e a conduta humana só o é na medida em que é determinada nas normas jurídicas como pressuposto ou consequência, ou – por outras palavras – na medida em que constitui conteúdo de normas jurídicas” – Hans Kelsen, **Teoria...**, *op. cit.*, p. 79.

Contudo, importa ressaltar que um estudo da norma jurídica sob a sua perspectiva lógico-formal, tal como proposto no presente trabalho, deve considerar a sua estrutura lógico-lingüística, e não o seu conteúdo.

Afinal, como observa AURORA TOMAZINI DE CARVALHO, “[...] Se o conteúdo é variante, com referências a outros sistemas sociais e sua aplicação depende do caso concreto, é na estrutura que reside a identidade do ordenamento, é nela que identificamos o direito positivo como sistema prescritivo de condutas intersubjetivas”<sup>190</sup>.

Trata-se, portanto, como afirma NORBERTO BOBBIO, de “[...] pura e simplesmente um modo de estudar o fenômeno jurídico na sua complexidade, um modo que não só não exclui, como exige os demais para que se possa obter um conhecimento integral da experiência jurídica”<sup>191</sup>.

### 3.2.2 Noções fundamentais

Realizada breve incursão nos mundos do direito positivo e da Ciência do Direito, e uma vez afirmado o ponto de vista pelo qual nos propomos a examinar a norma jurídica, eis o momento de adentrarmos efetivamente no seu estudo.

Para tanto, dando um primeiro passo em seu exame, devemos atentar para uma primeira e fundamental distinção: aquela existente entre “texto do direito positivo” e “norma jurídica”.

Essa diferença, sobre ser importante, fornecerá, além dos contornos conceituais de norma jurídica, noções imprescindíveis para melhor compreensão do tema ora posto em análise e, de forma mais ampla, “[...] do trabalho hermenêutico desenvolvido pelo cientista do Direito”<sup>192</sup>.

O texto normativo, entendido como o suporte físico do direito positivo, é o ponto de partida do caminho hermenêutico; ou seja, em termos mais simples, a sua percepção é apenas o início da experiência interpretativa.

<sup>190</sup> Curso..., op. cit, p. 288.

<sup>191</sup> Teoria da norma jurídica, p. 72.

<sup>192</sup> Paulo de Barros CARVALHO, Curso..., op. cit, p. 9.

É a partir das “marcas de tinta no papel” que o exegeta mergulha no estudo do Direito, percorrendo um processo de interpretação, verificado no intelecto humano, que conduzirá à construção da norma jurídica; sem, obviamente, limitar-se única e exclusivamente à fronteira e superficialidade da literalidade dos textos, mas agarrando-se ao rigor dos princípios da Teoria Geral do Direito, à Lógica Jurídica e ao altiplano constitucional<sup>193</sup>.

Os textos do direito positivo expressam-se em enunciados, que são, basicamente, as estruturas gramaticais e lingüísticas, ou seja, o conjunto de palavras devidamente articuladas, por meio das quais um determinado significado é transmitido, na linha do que lecionam NOBERTO BOBBIO, PAULO DE BARROS CARVALHO, JOSÉ ROBERTO VIEIRA e EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI<sup>194</sup>.

De tais enunciados, ensina-nos PAULO DE BARROS CARVALHO, partimos “[...] para a construção das significações, dos sentidos, no processo conhecido como interpretação”<sup>195</sup>. Daí falarmos em proposição, que consiste na significação extraída do enunciado, ou ainda com o eminente professor da USP e da PUC/SP, o “[...] conteúdo significativo que o enunciado, sentença, oração ou asserção exprimem”<sup>196</sup>.

<sup>193</sup> Com base nesse raciocínio, devemos advertir que, diferente do que se possa imaginar, a norma jurídica não constitui o objeto de investigação da hermenêutica jurídica, mas sim o seu resultado. Isso porque, tal como nos ensinam autores de escol, entre os quais citamos PAULO DE BARROS CARVALHO e JOSÉ ROBERTO VIEIRA, a norma jurídica não nasce pronta e acabada, sendo construída, revelada, a partir dos textos de direito positivo, por meio de um processo de interpretação – *Ibidem*, p. 8; José Roberto VIEIRA, **A regra-matriz...**, *op. cit.*, p. 38; José Roberto VIEIRA, A semestralidade do PIS: favos de abelha ou favos de vespa? in **Revista...**, *op. cit.*, p. 90.

<sup>194</sup> “Por enunciado entendemos a forma gramatical e lingüística pela qual um determinado significado é expresso [...]” – **Teoria...**, *op. cit.*, p. 73. Nas precisas lições de PAULO DE BARROS CARVALHO, enunciado “[...] Apresenta-se como um conjunto de fonemas ou de grafemas que, obedecendo a regras gramaticais de determinado idioma, consubstancia a mensagem expedida pelo sujeito emissor para ser recebida pelo destinatário, no contexto da comunicação” – **Direito tributário...**, *op. cit.*, p. 42. De forma mais sintética, JOSÉ ROBERTO VIEIRA afirma ser o enunciado uma “[...] fórmula lingüística” – **A regra-matriz...**, *op. cit.*, p. 56. E, por fim, assim se manifesta EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI: “Enunciado é o modo expressional frásico, conjunto de palavras que, relacionadas, cumprem com o requisito de serem significativas. Caracteriza-se por apresentar concretude existencial mediante um suporte físico, dado integrante da relação súnica-comunicacional que, como o próprio nome sugere, tem natureza física, material: as ondas sonoras, na linguagem oral; o depósito de tinta no papel, na comunicação escrita; o espaço condutor visual por onde trafegam os fótons, na comunicação mímica ou meramente iconográfica” (sic) – **Lançamento...**, *op. cit.*, p. 34.

<sup>195</sup> **Direito tributário...**, *op. cit.*, p. 39.

<sup>196</sup> *Ibidem*, p. 42. Nas lições de NORBERTO BOBBIO, temos que proposição é “[...] um conjunto de palavras que possuem um significado em sua unidade” – **Teoria...**, *op. cit.*, p. 73. Nesse mesmo sentido, EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI entende por proposição “[...] a significação do enunciado” – **Lançamento...**, *op. cit.*, p. 35. Estabelecida a distinção entre enunciado e proposição, podemos concluir – e isso fazemos na segura companhia de NORBERTO BOBBIO e PAULO DE BARROS CARVALHO – que um único enunciado pode expressar diversas

As normas jurídicas exprimem-se mediante proposições. E é com fundamento nessa linha de raciocínio que PAULO DE BARROS CARVALHO lança mão do seguinte conceito de norma jurídica:

A norma jurídica é a significação que obtemos a partir da leitura dos textos do direito positivo. Trata-se de algo que se produz em nossa mente, como resultado da percepção do mundo exterior, captado pelos sentidos [...] Esse ato de apreensão sensorial propicia outro, no qual associa ideias ou noções para formar um juízo, que se apresenta, finalmente, como proposição. [...] A norma jurídica é exatamente o juízo (ou pensamento) que a leitura do texto provoca em nosso espírito<sup>197</sup>.

Diante da nossa proposta de examinar a estrutura da norma jurídica, conferindo ao nosso estudo, portanto, um enfoque formal, importa aqui observarmos que os textos do direito positivo, ou melhor, os enunciados prescritivos, também são veiculados por meio de juízo hipotéticos e expressos mediante proposições, ingressando, assim, na estrutura sintática das normas, na condição de proposição-hipótese (antecedente) e de proposição-tese (consequente), composição essa em que a primeira descreve abstratamente um fato e a segunda estabelece a instauração de uma relação jurídica<sup>198</sup>. Ou seja, em outros termos, os enunciados prescritivos são veiculados mediante juízos hipotético-condicionais, caracterizados pela associação de uma consequência à realização condicional de um acontecimento<sup>199</sup>.

Fixadas essas noções fundamentais, caminhemos um pouco além, na direção do estudo da estrutura lógica da norma jurídica em sua acepção estática.

---

proposições, assim como uma única proposição pode ser extraída de vários enunciados – **Teoria...**, *op. cit.*, p. 73; **Direito tributário...**, *op. cit.*, p. 42.

<sup>197</sup> **Curso...**, *op. cit.*, p. 8.

<sup>198</sup> Paulo de Barros CARVALHO, **Direito tributário...**, *op. cit.*, p. 41.

<sup>199</sup> Cabe, aqui, mencionarmos que NORBERTO BOBBIO entende por juízo “[...] uma proposição composta de um sujeito e de um predicado, unidos por uma cópula (S é P)” – **Teoria...**, *op. cit.*, p. 73.



### 3.2.3 A estrutura lógica da norma jurídica

A norma jurídica, em sua expressão essencial, possui estrutura complexa, composta pela norma primária e pela norma secundária, ou “*endonorma*” e “*perinorma*”, na terminologia de CARLOS COSSIO. Em linhas gerais, aquela se refere a um dever, ou melhor, prescreve uma conduta desejada, enquanto esta possui um caráter sancionador, veiculando uma sanção pelo descumprimento da norma primária.

O referencial teórico do qual partimos é exatamente o mesmo de JOSÉ ROBERTO VIEIRA, de LOURIVAL VILANOVA e de PAULO DE BARROS CARVALHO<sup>200</sup>: os ensinamentos expostos na segunda visão de HANS KELSEN acerca da composição dúplice (bimembre) da norma jurídica, postura essa adotada em sua notável obra “*Allgemeine Theorie der Normen*” (“*Teoria Geral das Normas*”), postumamente publicada<sup>201</sup>.

Essa bimembridade, inclusive, como nos leciona LOURIVAL VILANOVA, é indispensável, na medida em que “[...] a primária sem a secundária desjuridiciza-se; a secundária sem a primária reduz-se a instrumento, meio, sem fim material, a adjetivo sem o suporte do substantivo”<sup>202</sup>.

A norma jurídica consiste num juízo hipotético caracterizado pela vinculação de certa consequência à realização condicional de um acontecimento, conexão essa desempenhada por meio de um elo de imputação deôntica não-modalizado, também denominado conectivo ou operador deôntico (dever-ser).

<sup>200</sup> J. R. VIEIRA: “Assume também, PAULO DE BARROS CARVALHO, como nós, a visão de HANS KELSEN, quanto à enunciação do Direito a partir da **norma complexa**, composta pela norma primária e pela norma secundária” – **A regra-matriz...**, op. cit, p. 56. L. VILANOVA: “Seguimos a teoria da estrutura dual da norma jurídica: consta de duas partes, que se denominam norma primária e norma secundária. Naquela, estatuem-se as relações deônticas direitos/deveres, como consequência da verificação de pressupostos, fixados na proposição descritiva de situações fácticas ou situações já juridicamente qualificadas; nesta, preceituam-se as consequências sancionadoras, no pressuposto do não-cumprimento do estatuído na norma determinante da conduta juridicamente devida” – **As estruturas...**, op. cit, p. 73. P. B. CARVALHO: muito embora adote como referencial, em seu excelente “*Teoria da Norma Tributária*”, a visão de HANS KELSEN, o eminente professor da USP e da PUC/SP manifesta a sua predileção pela estrutura dúplice da norma jurídica consoante a terminologia de CARLOS COSSIO, jusfilósofo argentino fundador da teoria egológica do Direito – **Teoria...**, op. cit, p. 45.

<sup>201</sup> O estudo da *norma primária* e da *norma secundária* será retomado oportunamente, mais precisamente no item 3.2.4, razão pelo qual deixamos, por ora, de discorrer sobre a inversão das designações “*norma primária*” e “*norma secundária*”, no pensamento kelseniano, em relação à sua postura inicial.

<sup>202</sup> **Causalidade e relação no direito**, p. 190.

Assim, do ponto de vista da sua arquitetura lógico-formal, a norma jurídica consiste numa proposição hipotética que, por meio da linguagem, pode ser traduzida da seguinte forma: “Se A, então deve-ser B”.

Aqui encontramos um importante dado que distingue a norma jurídica das regras atinentes às ciências da natureza.

Diferentemente do que ocorre com a regra jurídica, em que as peças do juízo hipotético – descrição abstrata de um fato e a prescrição dos efeitos atribuídos ao fato jurídico verificado no mundo fenomênico – são interligadas pelo conectivo deôntico (dever-ser) numa relação de “imputação”, na designação de HANS KELSEN<sup>203</sup>; ou de “causalidade jurídica”, conforme denominação atribuída por FRANCISCO CAVALCANTI PONTES DE MIRANDA e LOURIVAL VILANOVA<sup>204</sup>; a regra natural é informada por princípio diverso, estruturado numa relação de causa e efeito. Desse modo, as ciências naturais, dirigidas ao conhecimento dos acontecimentos de ordem natural, são norteadas pelo princípio da “causalidade”. Ou seja, as ciências naturais são informadas pela lógica ôntica (mundo do “ser”), que pode ser assim expressa: “se A, então B”<sup>205-206</sup>.

<sup>203</sup> Teoria..., op. cit, p. 86.

<sup>204</sup> Tratado de direito privado: parte geral, p. 18-19. Causalidade..., op. cit, p. 235.

<sup>205</sup> HANS KELSEN bem observa a distinção existente entre natureza e sociedade, e a correspondente distinção entre ciências da natureza e ciências sociais. Nas palavras do Mestre de Viena: “A natureza é [...] uma determinada ordem das coisas ou um sistema de elementos que estão ligados uns com os outros como causa e efeito, ou seja, portanto, segundo um princípio que designamos por causalidade. As chamadas leis naturais, com as quais a ciência descreve este objeto [...] são aplicações desse princípio. [...] Se há uma ciência social que é diferente da ciência natural, ela deve descrever o seu objeto segundo um princípio diferente do da causalidade. Como objeto de uma tal ciência que é diferente da ciência natural a sociedade é uma ordem normativa de conduta humana. Mas não há uma razão suficiente para não conceber a conduta humana também como elemento da natureza, isto é, como determinada pelo princípio da causalidade, ou seja, para a não explicar, como os fatos da natureza, como causa e efeito. [...] Quando, contudo, se procede à análise das nossas afirmações sobre a conduta humana, verifica-se que nós connexionamos os atos de conduta humana entre si e com outros fatos, não apenas segundo o princípio da causalidade, isto é, como causa e efeito, mas também segundo um outro princípio que é completamente diferente do da causalidade [...]. Somente se é possível a prova de que um tal princípio está presente no nosso pensamento e é aplicado por ciências que têm por objeto a conduta dos homens entre si enquanto determinada por normas, ou seja, que têm por objeto as normas que determinam essa conduta, é que teremos fundamento para considerar a sociedade como uma ordem diferente da da natureza e para distinguir das ciências naturais as ciências que aplicam na descrição do seu objeto este outro princípio ordenador, para considerar estas como essencialmente diferentes daquelas. Somente quando a sociedade é entendida como uma ordem normativa da conduta dos homens entre si é que ela pode ser concebida como um objeto diferente da ordem causal da natureza, só então é que a ciência social pode ser contraposta à ciência natural. Somente na medida em que o Direito for uma ordem normativa da conduta dos homens entre si pode ele, como fenômeno social, ser distinguido da natureza, e pode a ciência jurídica, como ciência social, ser separada da ciência da natureza” (sic) – Teoria..., op. cit, p. 85-86.

Pois bem, retomando o raciocínio, o Direito, afirma AURORA TOMAZINI DE CARVALHO, “[...] é sintaticamente homogêneo porque sua estrutura lógica é invariável”, de maneira que “[...] é na estrutura que reside a identidade do ordenamento, é nela que identificamos o direito positivo como sistema prescritivo de condutas intersubjetivas”<sup>207</sup>.

Trata-se da chamada homogeneidade lógica das unidades do sistema à qual se refere PAULO DE BARROS CARVALHO:

[...] todas as regras teriam idêntica esquematização formal, quer dizer, em todas as unidades do sistema encontraremos a descrição de um fato “F” que, ocorrido no plano da realidade físico-social, fará nascer uma relação jurídica (S’ R S”) entre dois sujeitos de direito, modalizada com um dos operadores deônticos: obrigatório, proibido ou permitido (O, V ou P)<sup>208</sup>.

Decorrência lógica disso é que tanto a norma primária quanto a norma secundária apresentam idêntica estrutura lógica, ou seja, no breve escólio de JOSÉ ROBERTO VIEIRA, “[...] uma hipótese e uma consequência, unidas pelo conectivo ou operador deôntico, assim chamado por constituir-se num dever ser”, associação essa, prossegue o professor da UFPR, também “[...] referida como cópula deôntica”<sup>209</sup>.

Grosso modo, estruturada como juízo hipotético-condicional, a norma jurídica estabelece um enunciado condicional, ou melhor, uma condição, que, uma vez realizada, implicará uma determinada consequência.

A respeito do tema, valiosas e oportunas são as palavras de IRVING COPI, extraídas da sua obra *“Introdução à Lógica”*:

Se dois enunciados se combinam mediante a colocação da palavra “se” antes do primeiro e a inserção da palavra “então” entre eles, o resultante enunciado composto é um *condicional* (também chamado *enunciado hipotético, implicativo* ou uma *implicação*). Num enunciado condicional, o componente que se encontra entre o “se” e o “então” tem o nome de *antecedente* (ou o *implicante* ou – raramente – a *prótase*) e o componente

<sup>206</sup> O “ser” consiste na demonstração da realidade como ocorre, enquanto que o “dever-ser” consiste na determinação da realidade que se deseja alcançar.

<sup>207</sup> **Curso...**, op. cit, p. 288.

<sup>208</sup> **Direito tributário...**, op. cit, p. 29.

<sup>209</sup> **A regra-matriz...**, op. cit, p. 57.

que se segue à palavra “então” tem o nome de *conseqüente* (ou o *implicado*, ou – raramente – a *apódose*)<sup>210</sup>.

Sob a perspectiva da Lógica, temos, portanto, que a “*prótase*” ou o “*implicante*” e a “*apódose*” ou o “*implicado*” desempenham, no juízo hipotético-condicional, a mesma função que a hipótese e a conseqüência, conceitos utilizados por PAULO DE BARROS CARVALHO, exercem no esquema da norma jurídica<sup>211</sup>.

Em processo de desformalização, então, a hipótese, promovendo recortes e reduzindo as complexidades do fato social, apresenta a descrição abstrata de um fato. Necessariamente, encontramos, portanto, nesse componente normativo, um conjunto de critérios ou de elementos que permitem a identificação da ocorrência de tal fato, no plano das realidades tangíveis. Por sua vez, a conseqüência estabelece, ou melhor, prescreve um vínculo obrigacional entre dois sujeitos, de maneira que, assim como ocorre na hipótese, a conseqüência também oferece uma gama de critérios, agora para a individualização da relação prescrita, quando concretizado o fato abstratamente descrito na hipótese<sup>212</sup>.

Logo, em suma, as normas jurídicas apresentam estrutura dual, composta por hipótese e conseqüência, não sendo integrada, ao contrário do que entende GERALDO ATALIBA, pela sanção<sup>213</sup>; que – em nossa concepção, escorados no enfoque dicotômico que a doutrina kelseniana confere à norma jurídica, e do qual se valeu CARLOS COSSIO para desenvolver a sua “*endonorma*” e a sua “*perinorma*” – constitui uma norma autônoma, também dotada de hipótese e de conseqüência próprios.

<sup>210</sup> **Introdução à lógica**, p. 234.

<sup>211</sup> Trabalhando, ao discorrer sobre a composição da norma jurídica, com a terminologia extraída da linguagem lógica, PAULO DE BARROS CARVALHO assim explica: “Os termos hipótese e conseqüência representam, na norma jurídica, a mesma função da ‘prótase’ e da ‘apódose’ na composição do juízo hipotético segundo os ensinamentos da Lógica. À ‘prótase’ designaremos de suposto ou hipótese, que pode ser conceituada como o conjunto de critérios para a identificação de fato que, acontecido, determina a incidência de certa conseqüência prevista na ‘apódose’. Esta, por sua vez, é o conjunto de critérios para a determinação de certa conseqüência, imputada à realização do fato previsto na ‘prótase’” – **Teoria...**, op. cit., p. 48.

<sup>212</sup> José Roberto VIEIRA, **A regra-matriz...**, op. cit., p. 57.

<sup>213</sup> Segundo GERALDO ATALIBA, a sanção, juntamente com a hipótese e o conseqüente, por ele designado mandamento, compõem a estrutura das normas jurídicas. Nesse sentido são as suas palavras: “[...] a estrutura das normas jurídicas é complexa; não é simples, não se reduz a conter um comando puro e simplesmente. Toda norma jurídica tem hipótese, mandamento e sanção” – **Hipótese...**, op. cit., p. 42.

Sintetizando e esquematizando a estrutura lógica da norma jurídica, AURORA TOMAZINI DE CARVALHO assim a decompõe:

[...] a estrutura normativa é composta por: (i) duas proposições – (i.a) hipótese, pressuposto, ou antecedente (H), cuja função é descrever uma situação de possível ocorrência (f), que funciona como causa para o efeito jurídico almejado pelo legislador; e (i.b) consequente ou tese (C), cuja função é delimitar um vínculo relacional entre dois sujeitos (S' R S''), que se consubstancia no efeito almejado; e (ii) um conectivo condicional (→), também denominado vínculo implicacional, cuja função é estabelecer o liame entre a causa e o efeito, ao imputar à relação prescrita no consequente normativo, caso verificada a situação descrita na hipótese (sic)<sup>214</sup>.

Disso tiramos uma primeira e importante conclusão, que, de certa forma, já adiantamos nas páginas introdutórias desta dissertação: a norma jurídica, por sua estrutura lógica de juízo hipotético condicional, dirigida que está a disciplinar as relações intersubjetivas, pode constituir poderosa técnica de motivação social, especialmente no que diz respeito à tributação ambiental, sendo da sua essência induzir comportamentos<sup>215</sup>.

É com essas palavras que encerramos a nossa humilde análise da estrutura lógica da norma jurídica, de modo que acreditamos ter estabelecido, ao longo do presente item, a “ponte” para avançarmos em direção ao estudo da norma primária e da norma secundária.

<sup>214</sup> **Curso...**, op. cit, p. 289-290.

<sup>215</sup> Noticiando a presença de uma função educativa e promocional – obter adaptação social – no rol de efeitos das normas jurídicas, MARCOS BERNARDES DE MELLO assim se pronuncia: “As normas jurídicas, embora muitos o neguem, mais do que a obrigar, proibir e permitir, destinam-se a alcançar dos homens, em suas relações intersubjetivas, um determinado comportamento julgado conveniente e necessário à harmonia social. Esse fim do direito revela um certo sentido educacional de suas normas, uma vez que, através delas, a comunidade procura moldar o comportamento humano a seus valores” (sic). E prossegue o ilustre autor: “Nega-se, muito comumente, esse caráter educacional das normas jurídicas. Isto, porém, exprime uma visão puramente dogmática do direito, que, por isso mesmo, não leva em consideração as consequências sócio-psicológicas das normas jurídicas. E sob esse ponto de vista não se pode negar que as normas jurídicas fazem com que o comportamento social se modifique, ajustando-se aos seus comandos. É evidente que ocorre, muitas vezes, reação contra o modelo traçado pela norma, pelo que ela não conseguirá realizar-se efetivamente. Mas essas hipóteses são excepcionais e, por isso mesmo, não invalidam a regra geral” (sic) – **Teoria do fato jurídico: plano da existência**, p. 39 e 39, nota 39.

### 3.2.4 A norma jurídica completa: norma primária e norma secundária

No item anterior, quando tratamos da estrutura lógica das normas jurídicas, fizemos referência, logo no início, à norma primária e a norma secundária, assumindo, de imediato, a visão de HANS KELSEN, que idealizava a enunciação do Direito a partir da norma dúplice, ou mais comumente conhecida como complexa. E foi só; mas foi, acreditamos, o suficiente para apresentarmos a norma jurídica em sua intimidade estrutural.

Agora, em que pese não constituir o foco do nosso trabalho, julgamos ser necessário empreender uma análise da norma primária e da norma secundária, antes de tudo, para “colorir” um pouco mais o raciocínio desenvolvido no item 3.2.3, mas também para evidenciar o modo de pensar de HANS KELSEN e para demonstrar a sua mudança de opinião na obra *“Allgemeine Theorie der Normen”* (*“Teoria Geral das Normas”*).

De início, lembremos que HANS KELSEN conceitua o Direito como ordem normativa de coação da conduta humana, haja vista que o conjunto das normas que compõem a ordem jurídica estabelece atos de coerção, ou seja, sanções<sup>216</sup>.

<sup>216</sup> “O Direito é essencialmente ordem de coação. Prescreve uma certa conduta de modo que, como consequência, liga um ato de coação à conduta contrária do ser-devido” – **Teoria geral das normas**, p. 30. Como salienta MARCOS BERNARDES DE MELLO, em duas passagens da segunda edição da *“Teoria Pura do Direito”*, HANS KELSEN faz referência a que “no sentido de sanção se poderia entender incluído o prêmio” – **Teoria do fato jurídico...**, op. cit, p. 37, nota 37-A. Vejamos a primeira: “A ordem social pode prescrever uma determinada conduta humana sem ligar à observância ou não observância deste imperativo quaisquer consequências. Também pode, porém, estatuir uma determinada conduta humana e, simultaneamente, ligar a esta conduta a concessão de uma vantagem, de um prêmio, ou ligar à conduta oposta uma desvantagem, uma pena (no sentido mais amplo da palavra). O princípio que conduz a reagir a uma determinada conduta com um prêmio ou uma pena é o princípio retributivo (*Vergeltung*). O prêmio e o castigo podem compreender-se no conceito de sanção” – Hans KELSEN, **Teoria...**, op. cit, p. 26. No entanto, conforme alerta MARCOS BERNARDES DE MELLO, não se pode afirmar o reconhecimento da sanção premiativa, como pretendem alguns kelsenianos. Isso porque, no restante de toda a obra e da *“Allgemeine Theorie der Normen”* (*“Teoria Geral das Normas”*), não há outra referência qualquer ao prêmio “[...] como possível consequência de uma norma jurídica”. De acordo com MARCOS BERNARDES DE MELLO, “Kelsen não ligou essa sanção premial às normas jurídicas, mas, genericamente, a quaisquer normas que integrem uma ordem social, como a moral, mantendo a idéia de que as sanções jurídicas são apenas aquelas punitivas” – **Teoria do fato jurídico...**, op. cit, p. 37, nota 37-A. Isso é corroborado pelo próprio HANS KELSEN, que especifica, mais adiante, a sanção punitiva como a única jurídica: “Finalmente, uma ordem social pode – e é este o caso da ordem jurídica – prescrever uma determinada conduta precisamente pelo fato de ligar à conduta oposta uma desvantagem, como a privação dos bens acima referidos, ou seja, uma pena no sentido mais amplo da palavra. Desta forma, uma determinada conduta apenas pode ser considerada, no sentido dessa ordem social, como prescrita – ou seja, na hipótese de uma ordem jurídica, como juridicamente prescrita –, na medida em que a conduta oposta é pressuposto de uma sanção (no sentido estrito)” – **Teoria...**, op. cit, p. 26.

Sobre o assunto, oportunas são as palavras de PATRÍCIA LUÍZA KEGEL:

Quando uma determinada conduta adquire o caráter de anti-jurídica ou delituosa, age como pressuposto cuja consequência é a sanção. Ou seja, esta conduta é contrária à prescrita pelo Direito, a qual evitaria a sanção. [...] não se pode conceber uma definição de Direito em KELSEN que não seja a de ordem coativa, já que é através da coação que o Direito se distingue das outras ordens sociais, [...] <sup>217</sup>.

Nesse sentido, a sanção surge como elemento fundante da norma jurídica, sendo que, para HANS KELSEN, as “[...] *proposições jurídicas que não especifiquem uma sanção para o caso de serem infringidas são proposições incompletas, imperfeitas ou simplesmente preceitos auxiliares (leges imperfectae)*” <sup>218</sup>.

Sob a sua perspectiva lógico-estrutural, tal como já enunciamos linhas atrás, a norma jurídica, para HANS KELSEN, tem uma estrutura dúplice. E, segundo sua primeira formulação, a norma jurídica é composta por uma norma autônoma (norma primária), que prescreve a imposição de uma sanção para a hipótese de não observância da conduta estatuída, e por uma norma não-autônoma (norma secundária) que ordena determinada conduta. Desse modo, observe-se:

[...] quando uma norma prescreve uma determinada conduta e uma segunda norma estatui uma sanção para a hipótese da não-observância da primeira, estas duas normas estão essencialmente interligadas. Isto vale particularmente para a hipótese em que um ordenamento normativo – como o ordenamento jurídico – prescreve uma determinada conduta pelo fato de ligar à conduta oposta um ato coercitivo a título de sanção, de tal forma que uma conduta somente se pode considerar como prescrita, nos termos desse ordenamento – e, portanto, no caso do ordenamento jurídico, como juridicamente prescrita –, se a conduta oposta é pressuposto de uma sanção. Se uma ordem jurídica ou uma lei feita pelo parlamento contém uma norma que prescreve uma determinada conduta e uma outra norma que liga à não-observância da primeira uma sanção, aquela primeira norma não é uma norma autônoma, mas está essencialmente ligada à segunda; ela apenas estabelece – negativamente – o pressuposto a que a segunda liga a sanção. E, quando a segunda norma determina positivamente o pressuposto a que liga a sanção, a primeira torna-se supérflua do ponto de vista da técnica legislativa <sup>219</sup>.

<sup>217</sup> Patrícia Luíza KEGEL, Uma análise do conceito de sanção no sistema jurídico de Hans Kelsen *in* **Paradoxos...**, *op. cit.*, p. 51-52.

<sup>218</sup> Marcos Bernardes de MELLO, **Teoria do fato jurídico...**, *op. cit.*, p. 37-38.

<sup>219</sup> Hans KELSEN, **Teoria...**, *op. cit.*, p. 60-61.

A expressão em linguagem lógico-formal da norma jurídica kelseniana não escapou à pena de MARCOS BERNARDES DE MELLO, que, exprimindo a norma primária e a norma secundária estruturadas como um juízo hipotético condicional, esquematizou-a e sintetizou-a da seguinte forma:

[...] se *F* então deve ser *P* (norma secundária), se *não-P* então deve ser *S* (norma primária).

Nessa fórmula, as variáveis proposicionais representam: a) *F* a situação de fato prevista (= suporte fático); b) *P*, a conduta humana que a norma ordena como devida em decorrência da situação de fato *F* (= preceito); c) *não-P* a conduta humana contrária ao preceito *P*, isto é: o descumprimento da norma (= suporte fático); d) *S* a sanção pelo descumprimento (= preceito)<sup>220</sup>.

Conforme podemos notar, de acordo com a formulação kelseniana, a norma secundária destina-se a ordenar certa conduta para determinada situação de fato, enquanto a norma primária é aquela que prescreve uma sanção para a hipótese de não se realizar a conduta ordenada.

Assim, infere-se que a norma secundária se exaure com o cumprimento da obrigação determinada. Por sua vez, a norma primária pressupõe uma conduta contrária à prevista na norma secundária, ou seja, decorre do descumprimento da conduta estabelecida na norma secundária.

Ressaltemos, contudo, que o pensamento kelseniano sofreu considerável mudança no que diz respeito a tais designações, pelo que se pode depreender da sua obra, postumamente publicada, *“Allgemeine Theorie der Normen”* (*“Teoria Geral das Normas”*). Nesse sentido, oportunas as palavras do mestre de Viena:

Se se admite que a distinção de uma norma que prescreve uma conduta determinada e de uma norma que prescreve uma sanção para o fato da violação da primeira seja essencial para o Direito, então precisa-se qualificar a primeira como norma primária e a segunda como secundária – e não o contrário, como o foi por mim anteriormente formulado. A norma primária pode, pois, aparecer inteiramente independente da norma secundária. Mas é também possível que uma norma *expressamente formulada*, a primeira, i.e., a norma que impõe uma conduta determinada geralmente não apareça, e apenas apareça a norma secundária, i.e., a norma que estabelece a sanção. Desta forma formulam-se reiteradamente normas jurídicas nas modernas leis<sup>221</sup>.

<sup>220</sup> Teoria do fato jurídico..., *op. cit.*, p. 33.

<sup>221</sup> Teoria geral..., *op. cit.*, p. 181.



É bem verdade, reconheçamos, que esse entendimento pode ter sido influenciado pelas afirmações, carregadas de forte convicção, formuladas por JOSÉ FLORENTINO DUARTE, responsável pela tradução da *“Allgemeine Theorie der Normen”*.

Inclusive, nas “Palavras do Tradutor”, postas logo no início da versão em português, JOSÉ FLORENTINO DUARTE abre breve tópico, intitulado “Kelsen corrige-se a si mesmo”, em que trata da inversão da posição de HANS KELSEN, assim escrevendo:

O muito que se divulgou no mundo com referência à norma primária e à secundária também não mais corresponde à última opinião de Kelsen. Ele modificou, radicalmente, o seu entendimento sobre a qualificação de duas normas que se interligam num núcleo de um preceito: uma descrevendo a conduta devida e a outra fixando a consequência jurídica da infringência.

A segunda norma, Kelsen qualificara primária e a primeira, secundária. No presente tratado, porém, retificou seu antigo modo de pensar: a primeira, hoje, em terminologia kelseniana, é a norma primária e a segunda, a norma secundária<sup>222</sup>.

Em que pese a firmeza das notas de JOSÉ FLORENTINO DUARTE, a mudança do entendimento de HANS KELSEN acerca da qualificação da norma primária e da norma secundária é recebida com ressalvas por autores como MARCOS BERNARDES DE MELLO e FÁBIO ULHÔA COELHO<sup>223</sup>.

<sup>222</sup> In Hans KELSEN, *Teoria geral...*, op. cit, p. IX.

<sup>223</sup> Para MARCOS BERNARDES DE MELLO, essa mudança de pensamento de HANS KELSEN deve ser considerada com bastante reserva. Primeiramente, porque nos capítulos 15 e 34 da mesma obra são expressos os mesmos conceitos originais. Em segundo lugar, porque no capítulo 35 (onde se diz ter havido a modificação do seu pensamento), KELSEN afirma que “[...] a norma que estatui um ato coercitivo como sanção então aparece como a norma primária, e a norma nela implícita (a qual não é de fato, nem necessita sê-lo, expressamente formulada), a norma secundária”. Ademais, MARCOS BERNARDES DE MELLO alerta que “[...] a *Allgemeine theorie der normen* é obra póstuma, construída a partir de uma grande quantidade de escritos produzidos esparsamente por Kelsen nos últimos anos de sua vida e ordenados para publicação sob a responsabilidade do Instituto Hans Kelsen, de Viena, que, apesar da inquestionável competência científica de seus integrantes, não poderia rever os escritos a ponto de escolher entre posições”. E, ainda, pontua que um autor do quilate de HANS KELSEN não cometeria tais incoerências e imprecisões – *Teoria do fato jurídico...*, op. cit, p. 34-35, nota 35-A. Em relação à *“Allgemeine Theorie der Normen”* (“Teoria Geral das Normas”), FÁBIO ULHOA COELHO sustenta: “Kelsen denominou as normas não autônomas dessa categoria secundárias e as instituidoras de sanção primárias, numa clara referência à importância atribuída a elas pela teoria pura. A denominação imaginada é exatamente oposta à de Cossio, com quem Kelsen manteve interessante colóquio [...]. Em sua obra póstuma, ao discutir a formulação de Cossio para a estrutura da norma, Kelsen não revela qualquer disposição para inverter as designações escolhidas, chegando a diferenciar a estrutura das normas morais e jurídicas a partir dessas categorias” – *Para entender Kelsen*, p. 26. E alinhando-se com o que afirmou MARCOS

Apesar disso, abracemos o posicionamento da doutrina majoritária, que sustenta a retificação do pensamento kelseniano, de maneira que a norma primária passou a ser aquela encarregada de prever a conduta, e a norma secundária, aquela destinada a estabelecer a sanção correspondente, na hipótese de descumprimento da primeira<sup>224</sup>.

Dando continuidade ao nosso estudo, convém tratarmos da atuação dinâmica da norma jurídica.

### 3.2.5 A atuação dinâmica da norma jurídica

Muito embora não resida na atuação dinâmica da norma jurídica o nosso maior interesse, a sua referência, ainda que perfunctoriamente, faz-se necessária.

E aqui trataremos, em passos ligeiros, da fenomenologia da incidência.

A norma jurídica, apesar de encerrar uma unidade completa de sentido, pode ser decomposta em partes, para fins didáticos. Afinal, como observa LOURIVAL VILANOVA, [...] *ainda que eventualmente juntas, por conveniência*

---

BERNARDES DE MELLO, o professor da PUC/SP assim ressalta: “[...] lembre-se que o exame de qualquer obra póstuma deve ser feito com cautelas próprias, pois nunca se pode ter certeza se o seu conteúdo corresponde à formulação final do pensamento de quem a estava elaborando. Além do mais, Kelsen sabidamente não queria decidir ele próprio se o seu último trabalho mereceria ser publicado, transferindo a decisão para seu amigo e discípulo Rudolf Métall” – *Ibidem*, p. X.

<sup>224</sup> Demonstrando acreditar na efetiva alteração do pensamento de HANS KELSEN, PAULO DE BARROS CARVALHO assim escreve: “Não seguimos a terminologia inicialmente acolhida por Kelsen: norma primária a que prescreve a sanção e secundária a que estipula o dever jurídico a ser cumprido. Fico na linha de pensamento de Lourival Vilanova, coincidente, aliás, com o recuo doutrinário registrado na obra póstuma do mestre de Viena” -- **Direito tributário...**, op. cit, p. 55. Por outro lado, a partir das palavras a seguir transcritas, podemos observar que LOURIVAL VILANOVA, sem tratar da mudança do pensamento de HANS KELSEN na “*Allgemeine Theorie der Normen*” (“Teoria Geral das Normas”), promove, por conta própria, a inversão da teoria desenvolvida pelo mestre de Viena: “Dizemos que há uma relação-de-ordem não-simétrica, a norma sancionadora pressupõe, primeiramente, a norma definidora da conduta exigida. Também, cremos, com isso não ser possível considerar a norma que não sanciona como supérflua. Sem ela, carece de sentido a norma sancionadora. O Direito-norma, em sua integridade constitutiva, compõe-se de duas partes. Denominemos, em sentido inverso do da teoria kelseniana, norma primária a que estatui direitos/deveres (sentido amplo) e norma secundária a que vem em consequência da inobservância da conduta devida, justamente para sancionar seu inadimplemento (impô-la coativamente ou dar-lhe conduta substitutiva reparadora). As denominações adjetivas ‘primária’ e ‘secundária’ não exprimem relações de ordem temporal ou causal, mas de antecedente lógico para consequente lógico” – **As estruturas...**, op. cit, p. 73-74.

*pragmática, lingüisticamente formuladas como unidade, logicamente são duas proposições normativas*<sup>225</sup>.

Desse modo, adentrando em sua intimidade estrutural, verificamos que a norma jurídica é composta por hipótese e consequência, interligadas por um conectivo de imputação deôntica neutro, ou seja, não modalizado em permitido, obrigatório ou proibido, também chamado de “*dever-ser interproposicional*”, porque alocado está entre a proposição hipótese e a proposição consequente<sup>226</sup>.

Em sua tessitura abstrata, portanto, a norma jurídica, tal como já mencionamos anteriormente, expressa o seguinte juízo hipotético: ocorrido o fato (F), descrito na hipótese, deve-ser a consequência (C).

Disso extraímos que a hipótese ou antecedente, como uma das peças do juízo hipotético, é, em linhas gerais, uma proposição descritiva, responsável, como sói ser, pela descrição abstrata de um fato.

A seu turno, a consequência ou consequente normativo é a parte do juízo hipotético que prescreve uma relação jurídica, estando dirigida, portanto, à regulação da conduta, por meio do estabelecimento de direitos e obrigações para os sujeitos envolvidos.

Passando, assim, do plano da virtualidade para o plano da realidade, uma vez concretizada a previsão normativa da hipótese, ocorre a incidência da norma, fenômeno esse que torna o evento abstratamente descrito no antecedente normativo um fato jurídico. Decorrencia lógica disso é a irradiação dos efeitos contidos no consequente, originando, pois, uma relação jurídica, que entrelaça dois ou mais sujeitos, por meio de um conectivo deôntico (*dever-ser intraproposicional*, interno no consequente normativo), tripartido nos modais proibido, permitido e obrigatório.

Interessa-nos, aqui, destacar duas importantes questões, lembrando, desde logo, que a incidência se dá concomitantemente à subsunção do conceito do fato ao conceito da hipótese de incidência da norma.

A partir disso, estamos credenciados a expor a primeira das questões que se põem ao estudo da incidência da norma jurídica. Diz respeito, basicamente, à chamada subsunção do fato à norma para a propagação dos efeitos jurídicos típicos. Em relação a este ponto – não obstante o recuo de PAULO DE BARROS

<sup>225</sup> **Causalidade...**, *op. cit.*, p. 189.

<sup>226</sup> Paulo de Barros CARVALHO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 356.

CARVALHO, apoiado em robustos argumentos<sup>227</sup> –, acolhemos o entendimento de JOSÉ ROBERTO VIEIRA, para quem o fenômeno da subsunção, por se tratar de uma operação lógica, só se pode dar entre iguais, de maneira que seria mais adequado se falar em subsunção do conceito do fato ao conceito da norma, mantendo a visão anterior de PAULO DE BARROS CARVALHO<sup>228</sup>.

E, por estarmos a falar de subsunção do conceito do fato ao conceito da hipótese de incidência da norma jurídica, já ingressamos no segundo ponto, que se refere ao momento em que se verifica esse fenômeno. Em virtude da tipicidade, “[...] *que no Direito Tributário, assim como no Direito Penal, adquire transcendental importância*”, a subsunção ocorre apenas quando o conceito do fato se amolda por completo ao conceito da norma<sup>229</sup>. Ou, em outros termos, o quadramento do fato à descrição abstrata contida na hipótese normativa deve dar-se com absoluta identidade.

E, nesse sentido, é vasta a produção doutrinária, de modo que selecionamos para registro – sem desmerecer, naturalmente, importantes estudiosos – alguns bons nomes, como ALFREDO AUGUSTO BECKER, PAULO DE BARROS CARVALHO e JOSÉ ROBERTO VIEIRA, já nos escusando por eventuais injustiças e esquecimentos<sup>230</sup>.

Da exata correspondência entre o fato concreto e o desenho normativo contido na hipótese decorre a incidência da norma jurídica sobre tal fato, com a sua conseqüente conversão em fato jurídico e difusão dos efeitos jurídicos previstos na conseqüência normativa.

<sup>227</sup> Após se pronunciar iterativamente sobre a subsunção do conceito do fato ao conceito da norma, PAULO DE BARROS CARVALHO voltou atrás, no seu entendimento, para afirmar que a subsunção “[...] *não se verifica simplesmente entre iguais, mas entre linguagens de níveis diferentes*”, razão pela qual – na sua incessante perseguição da precisão técnica e linguística – acredita ser de bom tom falar em “[...] *subsunção do fato à norma, pois ambos configuram linguagens*” – *Ibidem*, p. 259).

<sup>228</sup> José Roberto VIEIRA, **A regra-matriz...**, *op. cit.*, p. 58.

<sup>229</sup> Paulo de Barros CARVALHO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 260

<sup>230</sup> A. A. BECKER: “[...] *a hipótese de incidência somente se realiza quando se realizaram (aconteceram e, pois, existem) todos os elementos que a compõem. Basta faltar um único elemento para que a hipótese de incidência continue não realizada; e enquanto não se realizar este último elemento, não ocorrerá a incidência da regra jurídica*” – **Teoria...**, *op. cit.*, p. 328. P. B. CARVALHO: “[...] *diremos que houve a subsunção, quando o fato (fato jurídico tributário constituído pela linguagem prescrita pelo direito positivo) guardar absoluta identidade com o desenho normativo da hipótese (hipótese tributária)*” – **Curso...**, *op. cit.*, p. 260. J. R. VIEIRA: “[...] *a subsunção só se dará se o conceito do fato adequar-se minuciosamente e por inteiro ao conceito da norma, atendendo-lhe fielmente todos os critérios da hipótese – é a tipicidade*” – **A regra-matriz...**, *op. cit.*, p. 58.

A incidência, afirma GERALDO ATALIBA, “[...] torna jurídico um fato determinado, atribuindo-lhe consequências jurídicas”<sup>231</sup>. Da mesma forma pronuncia-se FRANCISCO CAVALCANTI PONTES DE MIRANDA: “Para que os fatos sejam jurídicos, é preciso que regras jurídicas – isto é, normas abstratas – incidam sobre eles, desçam e encontrem os fatos, colorindo-os, fazendo-os ‘jurídicos’”<sup>232</sup>.

Essa operação (a incidência) é definida pelo saudoso mestre GERALDO ATALIBA, por meio de um interessante e esclarecedor exemplo:

Costuma-se designar por incidência o fenômeno especificamente jurídico da subsunção de um fato a uma hipótese legal, como conseqüente e automática comunicação ao fato das virtudes jurídicas previstas na norma. Com as cautelas que as comparações impõem, é fenômeno parecido com uma descarga elétrica sobre uma barra de ferro. Recebendo a descarga, a barra passa a ter a força de atrair metais. Substancialmente, a barra persistirá sendo de ferro. Por força, entretanto, da descarga, adquirirá a propriedade de ser apta a produzir esse específico efeito de ímã. Incidência é a descarga elétrica<sup>233</sup>.

Merece nota também a descrição da fenomenologia da incidência realizada por SACHA CALMON NAVARRO COELHO:

A incidência é dinâmica. O fenômeno dá-se como a seguir: Acontecido o fato previsto na *hipótese legal* (hipótese de incidência), o mandamento que era abstrato, virtual *in potentia*, torna-se atuante e incide. Demiúrgico, ao incidir, produz efeitos no mundo real, instaurando relações jurídicas (direitos e deveres) (*sic*)<sup>234</sup>.

Ainda em relação à incidência da norma jurídica, reproduzimos o entendimento de JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, que também apresenta a sua estruturação da norma:

Analisada sob o prisma de sua estrutura lógica, toda norma jurídica, inclusive a norma tributária, decompõe-se em uma *hipótese de incidência*

<sup>231</sup> **Hipótese...**, *op. cit.*, p. 45.

<sup>232</sup> **Tratado...**, *op. cit.*, p. 6.

<sup>233</sup> **Hipótese...**, *op. cit.*, p. 45.

<sup>234</sup> **Teoria geral do tributo e da exoneração tributária**, p. 130.

ou *previsão hipotética* (suporte fático, fato gerador, *fattispecie*, *Tatbestand*) e uma *regra* ou *preceito* (*regra de conduta*). Como se acentuou [...], a incidência da regra jurídica é infalível, mas somente ocorre depois de realizada a sua hipótese de incidência. O que pode falhar é o respeito às consequências ou aos efeitos da incidência. As consequências da incidência correspondem à preceituação da regra.

Consoante o ensinamento de Alfredo Augusto Becker, uma vez acontecido os fatos que realizam a hipótese de incidência da norma tributária, esta incide sobre a hipótese de incidência realizada, com o efeito de irradiar a relação jurídica tributária, porque a regra jurídica de tributação está estruturada como regra jurídica juridicizante. A obrigação tributária é o conteúdo desta relação jurídica e estará satisfeita (extinta) pela prestação do tributo, que é o seu objeto (*sic*)<sup>235</sup>.

Ademais, conforme podemos depreender das palavras do eminente professor JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, acima transcritas, trata-se a incidência de um fenômeno que se aperfeiçoa de forma automática e infalível<sup>236</sup>; prescindindo, o fato concretizado no nível das realidades materiais, da emissão de um enunciado lingüístico, ou seja, do seu relato em linguagem competente<sup>237</sup>. Desse modo, tão logo se verifique a ocorrência do fato abstratamente descrito na hipótese normativa, incide automática e infalivelmente a norma jurídica, desencadeando os seus efeitos jurídicos.

Esse ponto de vista, em oposição ao pensamento de PAULO DE BARROS CARVALHO – para quem “[...] as normas gerais e abstratas reivindicam, para a regulação efetiva dos comportamentos interpessoais, a expedição de normas

<sup>235</sup> **Teoria geral da isenção tributária**, p. 178-179.

<sup>236</sup> ALFREDO AUGUSTO BECKER manteve a distinção pontiana entre “infalibilidade” da incidência da regra jurídica e “respeitabilidade” da eficácia jurídica. Assim, como afirmava o jurista gaúcho, a “[...] *infalibilidade (ou automatismo) da incidência da regra jurídica não deve ser confundida com a respeitabilidade dos efeitos jurídicos que se irradiam depois da incidência. A incidência da regra jurídica é infalível, o que falha é o respeito aos efeitos jurídicos dela decorrentes. Não existe regra jurídica ‘ordenando’ a incidência das demais regras jurídicas; a regra jurídica incide porque o incidir infalível (automático) é justamente uma especificidade do jurídico como instrumento praticável de ação social*” – **Teoria...**, *op. cit.*, p. 330.

<sup>237</sup> Entendendo ser necessária a versão em linguagem competente, para a identificação da ocorrência do fato abstratamente descrito na hipótese normativa, PAULO DE BARROS CARVALHO distingue “evento jurídico tributário” de “fato jurídico tributário”. A primeira locução refere-se aos eventos ocorridos no âmbito social, perceptíveis pelos órgãos sensoriais, enquanto a última expressão diz respeito à redução lingüística do evento. Em suas palavras: “*A respeito do fato que sucede no quadro do relacionamento social, dentro de específicas condições de espaço e de tempo, que podemos captar por meio de nossos órgãos sensoriais, e até dele participar fisicamente, preferimos denominar evento jurídico tributário, reservando a locução fato jurídico tributário para o relato lingüístico desse acontecimento, Fato jurídico porque tem o condão de irradiar efeitos de direito. E tributário pela simples razão de que sua eficácia está diretamente ligada à instituição do tributo*” – **Curso...**, *op. cit.*, p. 258.

*individuais e concretas*<sup>238</sup> –, encontra ressonância nas reflexões de FRANCISCO CAVALCANTI PONTES DE MIRANDA, ALFREDO AUGUSTO BECKER, GERALDO ATALIBA, JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES e MARCOS BERNARDES DE MELLO<sup>239</sup>.

Descritas, portanto, a estrutura e a forma como se opera a incidência da norma jurídica, avancemos para o terreno das normas premiativas, tema de elevada e notória relevância para a nossa dissertação, uma vez que, em nosso sentir, tais comandos, por seu caráter incentivador, estão na base – ao menos acreditamos – da tributação com viés ambiental.

<sup>238</sup> **Direito tributário...**, *op. cit.*, p. 136.

<sup>239</sup> Cabe aqui mencionarmos, em passos rápidos, a importante distinção entre incidência e aplicação do Direito, de origem pontiana. Para tanto, recorremos à JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, que, no prefácio da excelente obra de TERENCE DORNELES TRENNEPOHL, *“Incentivos Fiscais no Direito Ambiental”*, bem sintetizou a ideia. Segundo o mestre pernambucano, a “[...] incidência da norma é infalível, decorre da causalidade jurídica, instaura relação de imputação, diversa da causalidade natural. Somente pode falhar o ato de aplicação do Direito, não assim a percussão da norma jurídica sobre a situação existencial, agora-e-aquí, ou seja, sobre o ato-fato, concreto” – Prefácio, *in* Terence Dorneles TRENNEPOHL, **Incentivos fiscais no direito ambiental**, p. 17. Ainda sobre o tema, vejamos outros pronunciamentos, iniciando pelas palavras do mestre alagoano FRANCISCO CAVALCANTI PONTES DE MIRANDA: “A incidência das regras jurídicas não falha; o que falha é o atendimento a ela. [...] A incidência da lei, pois que se passa no mundo dos pensamentos e nele tem de ser atendida, opera-se no lugar, tempo e outros ‘pontos’ do mundo, em que tenha de ocorrer, segundo as regras jurídicas. É, portanto, infalível” – **Tratado...**, *op. cit.*, p. 12 e 16; “[...] a regra jurídica incide sobre a hipótese de incidência realizada e a sua incidência é imediata, instantânea e infalível” – Alfredo Augusto BECKER, **Teoria...**, *op. cit.*, p. 328; “A norma tributária, como qualquer outra norma jurídica, tem sua incidência condicionada ao acontecimento de um fato previsto na hipótese legal, fato este cuja verificação acarreta automaticamente a incidência do mandamento” – Geraldo ATALIBA, **Hipótese...**, *op. cit.*, p. 46; “A infalibilidade da incidência das normas jurídicas, se ocorrentes os seus pressupostos fácticos, é puro fenômeno. O direito foi concebido, e logicamente construído, para que as normas jurídicas incidissem. Mas a incidência decorre da essência das normas jurídicas-positivas, não de considerações dogmáticas testáveis ou concepções jusnaturalistas e pois extraempíricas. E muito menos de construções do direito positivo (leis, regulamentos). [...]”; “A incidência da norma é infalível. O que pode falhar é o seu atendimento na aplicação, ato-fato jurídico, porque fato correspondente à conduta humana, ato sujeito a normas e produtor de normas. Falível é tão-só a respeitabilidade à norma jurídica que incidiu. Mas a incidência é infalível porque é fenômeno indissociável da norma. Corresponde, então, ao modo pelo qual as normas jurídicas se manifestam, na realidade social” – José Souto Maior BORGES, **Curso de direito comunitário**, p. 35-36 e 43; “[...] ocorridos os fatos que constituem o seu suporte fáctico, a norma jurídica incide, incondicionalmente, infalivelmente, isto é, independentemente do querer das pessoas” – Marcos Bernardes de MELLO, **Teoria do fato jurídico...**, *op. cit.*, p. 75.

### 3.3 A NORMA PREMIATIVA

#### 3.3.1 Forma e fundo

Dentro do estudo das normas jurídicas, destacam-se as comumente conhecidas “normas premiais” – por nós denominadas “normas premiativas”<sup>240</sup> –, de fundamental importância para o desenvolvimento do presente trabalho, como acabamos de anotar acima.

Basicamente, a chamada “norma premiativa” decorre da ideia de que uma norma pode prever em seu conseqüente a concessão de uma vantagem ou prêmio – e aqui está a origem da expressão – como técnica motivacional de indução de comportamentos desejáveis, o que justifica a sua relação com a preservação do meio ambiente.

Contranota da “pena”, entendida, obviamente, como a punição ou castigo imposto em virtude do descumprimento de um preceito normativo, o “prêmio” – a resposta pela prática de uma conduta socialmente desejada – também é, assim como aquela, parte integrante da conseqüência jurídica que o ordenamento estabelece para determinados comportamentos humanos.

Em razão disso, o estudo da “norma premiativa”, por óbvio, conduz-nos, inevitavelmente, ao exame da sanção, mais especificamente da chamada “sanção positiva” ou “premiativa”<sup>241</sup>.

Principiemos, portanto, por revelar os contornos, ou melhor, por nos aproximar do significado atribuído ao termo “sanção”, aqui, isolado, para fins de análise, tendo em vista a sua especial importância para o estudo da utilização de

---

<sup>240</sup> De modo a justificar a nossa opção, formalizamos, aqui, a nossa humilde crítica em relação ao vocábulo “*premiat*”. Em pesquisa realizada na página da Academia Brasileira de Letras na internet – [www.academia.org.br](http://www.academia.org.br) –, e, também, no Vocabulário Ortográfico da Língua Portuguesa, que recebe a chancela da Lei nº 5.765, de 18 de dezembro de 1971, verificamos que a palavra “*premiat*” não existe em português. Trata-se, portanto, de neologismo intolerável que prosperou livremente, sendo amplamente utilizada pela doutrina para referir-se à norma jurídica cujo conseqüente normativo preveja uma recompensa ou prêmio em razão do cumprimento de determinado preceito, dentre outros comportamentos desejáveis. Dessa forma, em nosso sentir, “norma premiativa” é a designação que mais se alinha à língua portuguesa, para não dizer que é a única denominação possível. Portanto, para efeito de padronização lingüística, abandonaremos as expressões “*norma premial*” e “*sanção premial*”, passando a chamar tais figuras de “*norma premiativa*” e “*sanção premiativa*”.

<sup>241</sup> “É próprio do Direito a possibilidade, entre certos limites, de ser violado”, ensina-nos MIGUEL REALE. Desse modo, e com razão, afirma o autor, as leis jurídicas não podem ser compreendidas desprovidas de sanção – Miguel REALE, **Filosofia do direito**, p. 257.



tributos como instrumentos de indução de comportamentos ambientalmente corretos.

### 3.3.2 O conceito de sanção no Direito

O vocábulo “sanção” tem raiz etimológica no latim. Deriva de “*sanctio*”, “*sanctionis*”, de “*sancire*” – estabelecer uma lei, ou estabelecer por lei –, possuindo duas significações distintas: (i) uma primeira, vinculada ao processo legislativo, relativa ao ato pelo qual o chefe do Executivo confirma a lei votada pelo Poder Legislativo, apondo a sua aprovação e encaminhando-a para posterior promulgação e publicação; e (ii) outra, edificada na consequência jurídica, positiva ou negativa, dos atos praticados pelos indivíduos<sup>242</sup>.

Lançada essa singela definição, convenhamos, sem falsa ingenuidade, que é recorrente o entendimento de que a sanção consiste numa ameaça, num castigo ou, ainda, constrangimento legal, assumindo, assim, uma conotação estritamente pejorativa e repressiva.

Visualizar o termo sanção apenas sob essa perspectiva – que supervaloriza a “pena”, aplicável em virtude do descumprimento de um preceito normativo – é desconsiderar a plenitude da consequência normativa, ou seja, é deixar de lado um dos efeitos que compõem a dinâmica da norma, qual seja: o oferecimento de um prêmio, como forma de valorizar e encorajar a prática de um comportamento considerado correto, conduzido de maneira convergente com os interesses da sociedade.

Aliás, em que pese ser dilatada a prática de conceituar a sanção apenas sob o enfoque do “castigo”, tal postura é injustificável, na medida em que não apenas os manuais de Direito, mas também importantes dicionários da língua portuguesa apontam para a existência de uma sanção consubstanciada numa recompensa. É o caso, por exemplo, do “*Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa*”, que nos permite realizar uma primeira aproximação do significado do vocábulo sanção: “[...] *pena ou recompensa que corresponde à violação ou execução de uma lei [...]*”<sup>243</sup>.

<sup>242</sup> De Plácido e SILVA, **Vocabulário jurídico**, p. 169-170.

<sup>243</sup> Rio de Janeiro: Objetiva, 2004, p. 2508.

No labor científico de fixar o conceito de “sanção”, recorremos a DE PLÁCIDO E SILVA, que assim nos orienta:

[...] *sanção* significa o meio coercitivo disposto pela própria lei, para que se imponha o seu mando, ou a sua ordenança.

Assim, *sanção* e *coercibilidade* têm significados idênticos, tendentes ambos em assinalar as vantagens ou as penalidades decorrentes do *cumprimento* ou da *falta de cumprimento* do mando legal.

Em princípio, toda norma legal traz a própria sanção, em virtude do que há sempre uma vantagem, ou uma pena ligada ao seu fiel cumprimento ou à sua transgressão. Por ela é que se torna efetiva a *coação*, asseguradora do direito, pela qual se convoca a proteção do poder público<sup>244</sup>.

Também GERALDO ATALIBA acena para uma noção mais ampla do termo sanção; e, em certa medida, para a possível existência de sanções consubstanciadas na concessão de um prêmio:

A sanção não é sempre e necessariamente um castigo. É mera consequência jurídica que se desencadeia (incide) no caso de ser desobedecido o mandamento principal de uma norma. É um preconceito que precisa ser dissipado – por flagrantemente anticientífico – a afirmação vulgar, infelizmente repetida por alguns juristas, no sentido de que a sanção é castigo. Pode ser, algumas vezes. Não o é muitas vezes. Castigo, pena, penalidade é espécie do gênero sanção jurídica. Nem toda sanção é castigo, embora todo castigo (espécie) seja sanção<sup>245</sup>.

No entanto, em que pese o reconhecimento de uma noção larga de sanção por parte do saudoso mestre, concordamos apenas parcialmente com o seu entendimento. Isso porque, de acordo com o ponto de vista manifestado em seu texto, a sanção seria uma consequência da desobediência de um preceito normativo, quando, em verdade, não o é.

A sanção surge, como afirma TERENCE DORNELES TRENNEPOHL, “[...] ora como consequência boa, ora como ruim, dependendo da norma, ou do preceito que contiver uma ordem”<sup>246</sup>.

<sup>244</sup> **Vocabulário...**, *op. cit.*, p. 170.

<sup>245</sup> **Hipótese...**, *op. cit.*, p. 44.

<sup>246</sup> **Incentivos...**, *op. cit.*, p. 39.

Realizando uma retomada do que foi anteriormente dito, mais especificamente no item 1.2 da presente dissertação – quando tratamos da noção preliminar de Estado, – segundo HANS KELSEN, o Direito é uma ordem coativa. Eis as palavras do mestre de Viena:

Uma outra característica comum às ordens sociais a que chamamos Direito é que elas são ordens coativas, no sentido de que reagem contra as situações consideradas indesejáveis, por serem socialmente perniciosas – particularmente contra condutas humanas indesejáveis – com um ato de coação, isto é, com um mal – como a privação da vida, da saúde, da liberdade, de bens econômicos e outros –, um mal que é aplicado ao destinatário mesmo contra sua vontade, se necessário empregando até a força física – coativamente, portanto. Dizer-se que, com o ato coativo que funciona como sanção, aplica-se um mal ao destinatário, significa que este ato é normalmente recebido pelo destinatário como um mal (*sic*)<sup>247</sup>.

É bem possível, portanto, que esse pensamento reducionista do conceito de sanção decorra, acreditamos, da visão kelseniana de que, em face de uma determinada conduta indesejada, o ordenamento jurídico reage por meio da imposição de uma penalidade, aplicada coativamente e, se necessário, com o uso da força física<sup>248-249</sup>.

<sup>247</sup> Teoria..., *op. cit.*, p. 35-36.

<sup>248</sup> Como acena NORBERTO BOBBIO, a importância atribuída às sanções negativas, ou seja, aquelas que impõem um castigo, decorre da concepção dominante, que considera o Direito como ordenamento coativo, estabelecendo, desse modo, um “[...] vínculo necessário e indissolúvel entre direito e coação” – **Da estrutura**..., *op. cit.*, p. 7.

<sup>249</sup> Merece, aqui, nota, a distinção entre “coercibilidade”, “coação” e “sanção”. ALFREDO AUGUSTO BECKER, logo no início do seu raciocínio, noticia que a própria doutrina reconhece o uso indiscriminado de tais termos. E prossegue afirmando que essa postura “[...] tem gerado a confusão sobre o verdadeiro e distinto conceito que cada um dos três referidos vocábulos deve exprimir [...]”. Explica, o brilhante jurista gaúcho, que toda regra jurídica “[...] supõe uma tensão ou a possibilidade da tensão, pois a regra (lei) jurídica não é criada para confirmar fenômenos naturais [...]”, de modo que, devido à distinção entre causação científica (lei científica) e causação jurídica (lei jurídica) e ao “[...] determinismo artificial imposto aos fatos pela lei jurídica”, não obstante exista uma regra jurídica, “[...] também coexiste a possibilidade material de sua violação (isto é, a não-sujeição aos efeitos jurídicos decorrentes da incidência da regra jurídica)”. Com base nessas prévias, mas robustas palavras, aliadas ao entendimento de que a juridicidade é a soma da regra, que deverá ter uma estrutura lógica, e da força dentro de si mesma, apta a desencadear uma específica atuação dinâmica da regra, ALFREDO AUGUSTO BECKER concluiu que “coercibilidade” “[...] é o vincular continuado da relação jurídica; é a propriedade lógica da relação jurídica [...]”, relação essa “[...] essencialmente bilateral atributiva”. A “coercibilidade”, portanto, é “[...] o corolário imediato daquela bilateralidade atributiva”. A seu turno, a “coação”, segundo ALFREDO AUGUSTO BECKER, é “[...] a utilização da força material para obter-se a sujeição à força espiritual da eficácia jurídica: relação jurídica”. Esclarecendo um pouco mais, quando a realização da relação jurídica não é espontânea, haverá dissonância entre “[...] a realidade do plano material (a não satisfação da prestação) e a realidade no plano espiritual (o dever jurídico de prestá-la)”. Assim, de forma mais clara, a “coação” “[...] é a

Não estamos aqui a afirmar que HANS KELSEN não visualizava a possibilidade de, a depender da observância ou não de um preceito normativo, conceder-se ao indivíduo uma vantagem, um prêmio. Pelo contrário, a leitura de sua rica produção intelectual, permite-nos verificar que o mestre de Viena reconhece a existência de sanções (conseqüências) consubstanciadas numa recompensa. É o que extraímos de suas próprias palavras, colhidas tanto da *“Teoria Pura do Direito”* quanto da *“Allgemeine Theorie der Normen”* (*“Teoria Geral das Normas”*).

Em sua obra publicada postumamente, *“Allgemeine Theorie der Normen”* (*“Teoria Geral das Normas”*), em 1979, pelo Instituto Hans Kelsen, o autor apresenta-nos a definição do princípio retributivo (*“Vergeltung”*), de maneira que fica claro que o Direito, enquanto ordem normativa e social, ou seja, como instrumento de indução de comportamentos sociais, regula as condutas humanas intersubjetivas, incentivando os indivíduos a praticarem ações consideradas socialmente adequadas e a se absterem da prática de condutas perniciosas. São suas palavras a respeito do princípio retributivo:

[...] é o princípio segundo o qual deve ser punida a conduta contrária à sociedade: àquele que se conduz mal, um mal deve ser aplicado; a conduta adequada à ordem social deve ser recompensada: àquele que se conduz bem, um bem deve ser feito<sup>250</sup>.

A leitura do trecho acima reproduzido conduz-nos ao raciocínio de que a conseqüência ou o efeito – que pode ser benéfico ou maléfico – irradiado pela

---

*realização, no plano material, da vinculação jurídica já existente, no plano espiritual, em virtude da coercibilidade*”. Por fim, a “sanção”, de acordo com ALFREDO AUGUSTO BECKER, é a regra jurídica, expedida pelo legislador, que “[...] incidirá no caso de acontecer a não-sujeição [...]” à eficácia jurídica oriunda de determinada regra, como forma de dificultar essa não-sujeição (desrespeitabilidade) – **Teoria...**, *op. cit.*, p. 332-338. Também EDMAR OLIVEIRA ANDRADE FILHO, ao tratar das acepções do vocábulo “sanção”, tangencia o significado dos termos “coação” e “coerção”. Segundo o autor de *“Infrações e Sanções Tributárias”*, a “coação” “[...] é um ato de aplicação de norma penal pela autoridade competente”. Por sua vez, a “coerção” “[...] tem sentido moral de interferência sobre a vontade daquele que é considerado o responsável e que deve suportar os efeitos da violação de uma norma que implica a sanção”. E “sanção”, conforme EDMAR OLIVEIRA ANDRADE FILHO, “[...] é uma das formas de conseqüências com que conta o ordenamento jurídico para regular a vida em sociedade” (sic) – **Infrações e sanções tributárias**, p. 49-50. Dessa forma, como anota SIMONE MARTINS SEBASTIÃO, a “[...] coerção está presente na consciência humana e influencia o livre-arbítrio do obrigado, sendo que a sanção existe na norma e é aplicada pela autoridade competente ao caso concreto; já a coação é a execução forçada da sanção, implicando o uso da força sobre o indivíduo” – **Tributo...**, *op. cit.*, p. 27.

<sup>250</sup> **Teoria geral...**, *op. cit.*, p. 31.

norma jurídica, varia de acordo com o comportamento efetivamente adotado pelo indivíduo, ou seja, está condicionado à observância ou não do disposto pelo ordenamento jurídico. Essa consequência estatuída pela ordem normativa é denominada sanção.

SIMONE MARTINS SEBASTIÃO sintetiza com precisão e clareza essa ideia:

[...] a partir da conduta levada a efeito, é imposta ao indivíduo uma *sanção* (consequência) que pode consistir numa vantagem (*prêmio*) ou numa desvantagem (*pena*) conforme seja de acordo ou contrária ao normativamente prescrito<sup>251</sup>.

Esse entendimento, que nos aponta, nitidamente, que a sanção alberga tanto uma pena como uma recompensa – sendo, portanto, considerada uma consequência do ordenamento jurídico, ou ainda, em outros termos, uma retribuição da conduta praticada, – é visualizado desde a “*Teoria Pura do Direito*”, importante obra de HANS KELSEN:

A ordem social pode prescrever uma determinada conduta humana sem ligar à observância ou não observância deste imperativo quaisquer consequências. Também pode, porém, estatuir uma determinada conduta humana e, simultaneamente, ligar a esta conduta a concessão de uma vantagem, de um prêmio, ou ligar à conduta oposta uma desvantagem, uma pena (no sentido mais amplo da palavra). O princípio que conduz a reagir a uma determinada conduta com um prêmio ou uma pena é o princípio retributivo (*Vergeltung*). O prêmio e o castigo podem compreender-se no conceito de sanção<sup>252</sup>.

No entanto, entendendo HANS KELSEN o Direito como uma ordem coativa, notamos, claramente, em duas passagens do livro “*Teoria Pura do Direito*”, que as consequências normativas que concedem prêmios ou recompensas, segundo o mestre de Viena, ficam relegadas a um segundo plano. A primeira delas é a seguinte:

[...] usualmente, designa-se por sanção somente a pena, isto é, um mal – a privação de certos bens como a vida, a saúde, a liberdade, a honra, valores

<sup>251</sup> **Tributo...**, *op. cit.*, p. 24.

<sup>252</sup> **Teoria...**, *op. cit.*, p. 26.

econômicos – a aplicar como consequência de uma determinada conduta, mas já não o prêmio ou a recompensa<sup>253</sup>.

E o segundo trecho:

As modernas ordens jurídicas também contêm, por vezes, normas através das quais são previstas recompensas para determinados serviços, como títulos e condecorações. Estas, porém, não constituem característica comum a todas as ordens sociais a que chamamos Direito nem nota distintiva da função essencial destas ordens sociais. Desempenham apenas um papel inteiramente subalterno dentro destes sistemas que funcionam como ordens de coação<sup>254</sup>.

A noção de HANS KELSEN acerca do papel essencial da sanção, na construção de seu sistema jurídico e da sua presença na estrutura da norma jurídica, é bastante criticada.

Encontramos, talvez, em MARCOS BERNARDES DE MELLO, as críticas mais diretas à proposta kelseniana, a qual, segundo o autor, “[...] parece insuficiente para explicar, em sua plenitude, o fenômeno jurídico”<sup>255</sup>.

Primeiramente, MARCOS BERNARDES DE MELLO, ao comentar a posição da corrente sancionista<sup>256</sup> – que tem em HANS KELSEN seu maior expoente –, entende que ao recusar a marca da juridicidade às normas que não apresentam sanção em sua estrutura (proposições jurídicas imperfeitas), normas de altíssima relevância, como é o caso das normas que veiculam direitos fundamentais, seriam consideradas normas auxiliares, perdendo, desse modo, significativamente, a sua importância e “*status*” no plano jurídico<sup>257</sup>.

---

<sup>253</sup> *Idem*.

<sup>254</sup> *Ibidem*, p. 37.

<sup>255</sup> **Teoria do fato jurídico...**, *op. cit.*, p. 38.

<sup>256</sup> O problema da estrutura lógica da norma jurídica é complexo e tem gerado profundas divergências doutrinárias, sintetizadas na bipartição entre “sancionistas” e “não sancionistas”. A visão “sancionista”, capitaneada por HANS KELSEN, como já anotado no item 3.2.4 da presente dissertação, p. 94-98, sustenta que a norma jurídica é uma proposição bimembre, composta por uma norma primária, correspondente à conduta ordenada, e por uma norma secundária, que impõe uma sanção pelo descumprimento da primeira. O pensamento “não sancionista”, por sua vez, sustentado por autores como LARENZ, VON TUHR e PONTES DE MIRANDA, defende que “[...] a norma jurídica é uma proposição completa quando contém, simplesmente, a descrição do suporte fático e a prescrição do preceito a ele correspondente” – *Ibidem*, p. 36.

<sup>257</sup> *Ibidem*, p. 38.

Além disso, ao fazer da sanção elemento essencial ao Direito, a proposta kelseniana confunde a obrigatoriedade – possibilidade de imposição da norma pela autoridade que detém o poder de realizar, forçadamente, o Direito – das normas jurídicas com a coação<sup>258</sup>.

A esse respeito, explica MARCOS BERNARDES DE MELLO que, na obrigatoriedade, “[...] *pode haver coação, pena, sanção, sempre, portanto, com caráter de probabilidade, nunca, porém, de necessidade*”<sup>259</sup>.

Ou seja, a obrigatoriedade não conduz, infalivelmente, ao raciocínio de que é necessária a coação, representada pela sanção. Inclusive porque, conforme destaca MARCOS BERNARDES DE MELLO, há “[...] *situações, até, em que o direito se efetiva premiando, como acontece com as normas promocionais*”, objeto de nossa análise no presente tópico e que são de suma importância para o desenvolvimento do nosso trabalho. Desse modo, conclui o autor: “*A obrigatoriedade das normas jurídicas reside, em última análise, na sua incidência*”<sup>260</sup>.

Finalmente, lembra MARCOS BERNARDES DE MELLO, ao recusar às normas que não contêm sanção específica o caráter de normas jurídicas típicas, HANS KELSEN acaba por negar a função educativa e promocional das normas jurídicas, relacionada à adaptação social do homem<sup>261</sup>.

E é exatamente em relação a este ponto – além, é claro, dos demais citados por MARCOS BERNARDES DE MELLO – que divergimos da integralidade da proposta kelseniana, de modo que, assim como SIMONE MARTINS SEBASTIÃO – que em densa pesquisa demonstrou que o ordenamento jurídico não é exclusivamente coativo, no sentido de conter apenas normas negativas, que impõem uma pena –, entendemos que a coação consiste num elemento próprio, mas que, embora predominante, não é essencial ou indissociável, do Direito, razão pela qual é razoável compreendermos o Direito, não apenas em sua visão estrutural, mas também de um ponto de vista funcional, a partir, portanto, de sua perspectiva premiativa, que evidencia a sua “função promocional”.

Decorrente lógica desse raciocínio é que a noção de sanção, como consequência normativa, deve ser compreendida em seu sentido lato, que abrange

---

<sup>258</sup> *Idem.*

<sup>259</sup> *Idem.*

<sup>260</sup> *Idem.*

<sup>261</sup> *Ibidem*, p. 39.

tanto um prêmio ou vantagem quanto uma punição, a depender da ideologia da norma.

### 3.3.3 A função promocional do Direito: sanção negativa e sanção positiva (premiativa)

A transição do positivismo jurídico, de nítida inspiração kelseniana – pautado numa análise puramente estrutural do Direito –, para a sua concepção funcional, marca a consagração da chamada “função promocional do Direito”, em oposição à sua função protetivo-repressiva.

Essa guinada de visão caracteriza-se, basicamente, pela consideração de que o Direito também se desenvolve por meio da implementação de técnicas promocionais, ou, de forma mais clara, mediante a utilização de mecanismos que não apenas visam a impedir atos socialmente indesejáveis, mas, sim, promover a prática de atos socialmente desejáveis, recorrendo às chamadas “sanções positivas”<sup>262</sup>.

Ou seja, não se trata exatamente de uma ruptura de concepções opostas e supostamente inconciliáveis, mas sim da adoção de uma postura que encontra expressão na conjugação das visões estrutural e funcional do Direito, que, embora distintas, são complementares<sup>263</sup>.

<sup>262</sup> Mencionando a evolução da forma pela qual o Direito é concebido, ou seja, referindo-se à transição da teoria estrutural do Direito para uma teoria que o considere sob uma perspectiva funcional, MARCO AURÉLIO GRECO assim afirma: o “ordenamento positivo moderno está preocupado não apenas com a atribuição de um status ao indivíduo, mas também com a verificação do contexto em que os direitos se encontram. Não se trata apenas de definir prerrogativas. O ordenamento positivo mudou o perfil da disciplina da conduta individual para, mais do que definir relações, passar a regular os efeitos das condutas em relação a terceiros”. E prossegue: “A mudança de perfil está em que não se examina mais apenas a estrutura da relação criada pelo Direito, mas se examina também a função desta relação. Esta é uma mudança na perspectiva pela qual se abordam os fenômenos jurídicos” – **Planejamento fiscal e interpretação da lei tributária**, p. 72.

<sup>263</sup> “Aceitar a função como elemento essencial do direito não implica [...] a rejeição de uma visão estrutural do direito. Trata-se, não de um repúdio, mas sim de um complemento: a explicação estrutural do direito conserva intacta a sua força heurística, mas deve ser completada com uma explicação funcional do direito, ausente em Kelsen porque este último seguira com rigor a escolha metodológica de concentrar-se no aspecto estrutural do direito, e não no aspecto funcional” – Mario G. LOSANO, O pensamento de Norberto Bobbio, do positivismo jurídico à função do direito, in Norberto BOBBIO, **Da estrutura...**, op. cit., p. XLI.



Nesse sentido, inspiradora e instigante é a obra *“Dalla Struttura Alla Funzione”*, de 1977, de autoria do jusfilósofo e cientista político italiano NORBERTO BOBBIO, que apresenta uma vastíssima e importante produção intelectual, dotada de elevada densidade teórica<sup>264</sup>. Professando a passagem do paradigma estrutural do Direito para uma visão centrada também em sua função, NORBERTO BOBBIO move-se em direção inovadora, ao afirmar que o Direito não se restringe a adotar apenas “normas negativas”, fazendo uso, também de “normas positivas”, como forma de direcionamento social. E caminha um pouco além, ao perceber que tanto as primeiras quanto estas últimas podem ser reforçadas por “sanções positivas” ou por “sanções negativas”. Em suas palavras, o jusfilósofo italiano esclarece:

Ainda que, de fato, as normas negativas apresentem-se habitualmente reforçadas por sanções negativas, e as sanções positivas apresentem-se predominantemente predispostas ao (e aplicadas para o) fortalecimento das normas positivas, não há qualquer incompatibilidade entre normas positivas e sanções negativas, de um lado, e normas negativas e sanções positivas, de outro. Em um sistema jurídico, muitas das normas reforçadas por sanções negativas são normas positivas (comandos de dar ou de fazer). As técnicas de encorajamento do Estado assistencial contemporâneo aplicam-se, embora mais raramente, também às normas negativas. Em outras palavras, pode-se tanto desencorajar a fazer quanto encorajar a não fazer. Portanto, podem ocorrer, de fato, quatro diferentes situações: a) comandos reforçados por prêmios; b) comandos reforçados por castigos; c) proibições reforçadas por prêmios; d) proibições reforçadas por castigos (*sic*)<sup>265</sup>.

Dentro desse contexto, uma vez observado o Direito sob a sua perspectiva funcional – evidenciando revestir-se, assim, de uma função promocional –, exige-se uma releitura da noção de sanção, ou melhor, um redimensionamento do seu conceito, para também abarcar e conferir outro relevo às “sanções positivas”.

<sup>264</sup> JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES bem expõe as nuances da evolução do positivismo jurídico à função do Direito no prefácio da obra *Incentivos Fiscais no Direito Ambiental*, de TERENCE DORNELES TRENNEPOHL. Assim escreve o jurista pernambucano: “À sanção jurídica sempre esteve atribuída uma função repressiva de condutas ilícitas objeto de estudos da Teoria Geral do Direito. Essa orientação porém suporta uma reversão com a obra de NORBERTO BOBBIO, *Dalla Struttura alla Funzione*, 1977. Esta obra realiza a divisa de HEIDEGGER: ir além do que o pensador pensou para descobrir e enfrentar o que nele restou impensado. BOBBIO, que fora até então um estruturalista, ao modo de KELSEN, passou a estudar a função, ou seja, o elemento teleológico presente na normatividade jurídica. Enfrentou, em caráter pioneiro, ao menos pelo seu invulgar aprofundamento, o tema das sanções positivas, cujo objeto não é reprimir comportamentos, como nos ilícitos penas, mas incentivá-los, como nos incentivos fiscais (isenções e reduções do tributo)” – Prefácio, in Terence Dorneles TRENNEPOHL, *Incentivos...*, op. cit, p. 17.

<sup>265</sup> *Da estrutura...*, op. cit, p. 6.

Desse modo, tal como anteriormente afirmado, páginas atrás, a sanção, entendida como consequência normativa ou, ainda, como efeito jurídico, representa tanto um castigo quanto um prêmio ou vantagem, conforme a ideologia da norma jurídica considerada. Garante, portanto, ao ordenamento jurídico, “[...] *ao menos em potência, a eficácia de suas próprias prescrições*”<sup>266</sup>.

Nessa mesma linha de raciocínio, de assegurar o cumprimento dos comandos normativos, MIGUEL REALE entende que sanção “[...] *é toda consequência que se agrega, intencionalmente, a uma norma, visando ao seu cumprimento obrigatório*”; de modo que, sem restringir o seu conceito, compreende a sanção como “[...] *aquela consequência querida, desejada, posta com o fim específico de tutelar uma regra*”<sup>267</sup>.

Como “[...] *medidas tendentes a assegurar a execução das regras de direito [...]*”, as sanções, como assevera o saudoso professor de Filosofia do Direito da USP, podem ser “[...] *preventivas, repressivas ou premiais [...]*”, do ponto de vista da Teoria Geral do Direito, podendo, prossegue o autor, “[...] *contar ou não com a obediência e a execução espontânea dos obrigados*”<sup>268</sup>.

Como consequência de uma norma jurídica, “[...] *a sanção visa a dar condições de eficácia do direito porque sem elas as normas jurídicas não passariam de normas de cunho moral*”. Apta está, portanto, a regular a vida em sociedade, cumprindo, assim, as mais diversas funções no ordenamento jurídico. Daí falarmos em “sanções negativas” e “sanções positivas”.

As sanções em seu sentido negativo são, em linhas gerais, “[...] *consequência da violação de um dever-ser que, por vezes, autoriza o uso da força pelo Estado-juiz ou quem lhe faça as vezes*”, estando associadas “[...] *à ideia de ameaça*”, conforme disserta EDMAR OLIVEIRA ANDRADE FILHO<sup>269</sup>.

Em direção semelhante, MARCO AURÉLIO GRECO sustenta que a “[...] *punição assume uma feição fundamentalmente de um ‘não faça’*”, de maneira que, para ele, “[...] *punir significa impedir a conduta*”<sup>270</sup>.

<sup>266</sup> Edmar Oliveira ANDRADE FILHO, *Infrações...*, op. cit, p. 48.

<sup>267</sup> *Filosofia...*, op. cit, p. 260.

<sup>268</sup> *Ibidem*, p. 673.

<sup>269</sup> *Infrações...*, op. cit, p. 50.

<sup>270</sup> *Planejamento...*, op. cit, p. 91.

Por sua vez, as “sanções positivas” funcionam como alavancas do movimento social, denotando, como já tivemos a oportunidade de anotar anteriormente, a ideia de “[...] *mérito ou prêmio*”, nas importantes palavras de EDMAR OLIVEIRA ANDRADE FILHO<sup>271</sup>.

As “sanções positivas” são importantes instrumentos de realização dos ideais do Estado. E, tendo como cerne a indução de comportamentos desejáveis, passíveis, portanto, de premiação e recompensa, pressupõem “[...] *a prática de um ato lícito que esteja conforme com a norma que a prevê como consequência de uma ação*”<sup>272</sup>.

Assevera, assim, MARCO AURÉLIO GRECO, que a “sanção positiva” está relacionada ao que se convencionou chamar de “[...] *supercumprimento da lei* [...]”, que quer significar, como escreve o autor, que “[...] *o agente estará agindo licitamente, mas se, além de agir licitamente, realizar uma conduta mais desejável pelo ordenamento, o próprio ordenamento atribui uma consequência positiva que é a figura do prêmio, da chamada sanção premial*”<sup>273</sup>.

Do raciocínio até aqui exposto, e reafirmando o quê, de certa forma, já foi dito, temos que as “sanções positivas” realizam a “função promocional do Direito”, funcionando, portanto, como elementos determinantes do chamado “Direito Premiativo”, ou, na expressão cunhada por NORBERTO BOBBIO, “Direito Premial”, assimilada por MARIO G. LOSANO<sup>274</sup>.

Assim, sob a perspectiva da sua “função promocional”, retomando o que foi anotado no início deste item, o Direito deixa de apresentar uma imagem puramente protetora-repressiva, escorada no uso de técnicas desencorajadoras, que contêm uma ameaça, para passar a estabelecer mecanismos de encorajamento de condutas alinhadas aos padrões e valores reputados como relevantes pela sociedade, por meio da concessão de prêmios ou vantagens.

E é justamente dentro desse contexto que se nota a diferença existente entre o ordenamento com função protetivo-repressiva e o ordenamento com função promocional, característico do Estado contemporâneo, em que se empregam mais

<sup>271</sup> **Infrações...**, *op. cit.*, p. 53.

<sup>272</sup> *Ibidem*, p. 54.

<sup>273</sup> **Planejamento...**, *op. cit.*, p. 90.

<sup>274</sup> **Da estrutura...**, *op. cit.*, p. XLI e 9.

frequentemente as técnicas encorajadoras. Nesse sentido, oportunas são as palavras de NORBERTO BOBBIO:

Em relação a um sistema normativo, os atos humanos podem distinguir-se em atos conformes e atos desviantes. Pois bem, em relação aos atos conformes, a técnica do desencorajamento visa proteger o seu exercício, tutelando a possibilidade de fazer ou não fazer, caso se trate de atos permitidos, a possibilidade de fazer, caso se trate de atos obrigatórios, e a possibilidade de não fazer, caso se trate de atos proibidos. Em relação aos atos desviantes, a técnica do desencorajamento tem por alvo, atribuindo-lhes determinadas consequências, apenas os atos desviantes por defeito, os atos propriamente não-conformes, e limita-se a tolerar – não lhes atribuindo qualquer efeito jurídico – os atos desviantes por excesso, isto é, os atos superconformes (as chamadas ações super-rogorárias).

Ao contrário, a técnica do encorajamento visa não apenas a tutelar, mas também a provocar o exercício dos atos conformes, desequilibrando, no caso de atos permitidos, a possibilidade de fazer e a possibilidade de não fazer, tornando os atos obrigatórios particularmente atraentes e os atos proibidos particularmente repugnantes. Quanto aos atos desviantes, essa técnica considera – atribuindo-lhes determinadas consequências – os atos desviantes por excesso, isto é, os atos superconformes, enquanto se torna cada vez mais tolerante em relação a certos atos desviantes por defeito<sup>275</sup>.

E, realçando a transformação no modo de se realizar o direcionamento social, arremata o jusfilósofo italiano:

Em poucas palavras, é possível distinguir, de modo útil, um ordenamento protetivo-repressivo de um promocional com a afirmação de que, ao primeiro, interessam, sobretudo, os comportamentos socialmente não desejados, sendo seu fim precípua impedir o máximo possível a sua prática; ao segundo, interessam, principalmente, os comportamentos socialmente desejáveis, sendo seu fim levar a realização destes até mesmo aos recalcitrantes<sup>276</sup>.

Do que refletimos até o momento, podemos notar, portanto, que o Direito, em sua função promocional, promove o dirigismo social, constituindo, inegavelmente, importante ferramental para o Estado atuar no âmbito das atividades econômicas.

Importante questão que se põe, a esta altura, é aquela relativa à forma pela qual se expressa a “função promocional do Direito”, ou seja, aquela atinente aos

<sup>275</sup> Da estrutura..., *op. cit.*, p. 14-15.

<sup>276</sup> *Ibidem*, p. 15.

instrumentos por meio dos quais o Estado, atuando no plano psicológico, induz comportamentos.

E, nesse sentido, NORBERTO BOBBIO leciona que o teor promocional do Direito pode ser exercido mediante os prêmios, em oposição às penas, e os incentivos, contranota dos desincentivos. Por incentivos, entende o jusfilósofo italiano as “[...] medidas que servem para facilitar o exercício de uma determinada atividade econômica”, acompanhando-a em sua formação. Enquanto isso, os prêmios são as “[...] medidas que visam oferecer uma satisfação àqueles que já tenham realizado uma determinada atividade”, sendo concebidos em seguida, num momento em que a atividade já fora realizada<sup>277</sup>.

Dito de outra forma, mais sucinta, como expedientes típicos de manifestação da “função promocional do Direito”, o prêmio “[...] é uma resposta a uma ação boa” e o incentivo é um recurso para “[...] obter uma ação boa”<sup>278</sup>.

Dessa maneira, como anota NORBERTO BOBBIO, a “[...] função do ordenamento jurídico não é somente controlar os comportamentos dos indivíduos, o que pode ser obtido por meio da técnica das sanções negativas, mas também direcionar os comportamentos para certos objetivos preestabelecidos”<sup>279</sup>.

É exatamente esse raciocínio – de direção, ou melhor, indução de comportamentos – que norteia a tributação ambiental, cujos objetivos são assegurados não pela coação, mas pelo respeito à liberdade dos indivíduos, encorajados que são a praticar condutas sintonizadas com as políticas públicas implementadas pelo Estado, no caso, mais especificamente, aquelas voltadas à proteção do meio ambiente.

### 3.3.4 A estrutura da norma premiativa

Já afirmamos páginas atrás, no item 3.2.3, e na segura companhia de PAULO DE BARROS CARVALHO, JOSÉ ROBERTO VIEIRA e AURORA

---

<sup>277</sup> *Ibidem*, p. 72.

<sup>278</sup> *Ibidem*, p. 72-73.

<sup>279</sup> *Ibidem*, p. 79.

TOMAZINI, que todas as normas jurídicas apresentam esquematização formal idêntica<sup>280</sup>. É a chamada “homogeneidade lógica das unidades do sistema”.

No entanto, em relação à norma premiativa, amplamente tratada nos itens anteriores, consideramos necessário examinar o seu arquétipo mais cuidadosamente, e não nos atermos à simplista afirmação de que apresentam estrutura lógica idêntica à das demais.

Para tanto, socorremo-nos, num primeiro momento, das lições de NORBERTO BOBBIO; e, em seguida, apoiamo-nos nas formulações de TERENCE DORNELES TRENNEPOHL, que, trabalhando o juízo hipotético de HANS KELSEN, contrapondo-o ao juízo disjuntivo de CARLOS COSSIO, e examinando, ainda, a estrutura da norma jurídica em FRANCISCO CAVALCANTI PONTES DE MIRANDA, destacou a existência da “sanção positiva” (premiativa) e posicionou-a na estrutura da norma jurídica, tanto de acordo com a teoria de CARLOS COSSIO quanto na visão da doutrina de PONTES DE MIRANDA.

Aqui, de modo complementar, entendemos terem lugar também as reflexões do eminente professor LUÍS EDUARDO SCHOUERI, no que diz respeito à estruturação normativa das chamadas “normas tributárias indutoras”<sup>281</sup>; em que pese o brilhante estudo desenvolvido pelo ilustre professor da USP tenha, assumidamente, enfoque pragmático<sup>282</sup>.

No item anterior (3.3.3), afirmamos que NORBERTO BOBBIO distingue “prêmio” de “incentivo”. Tal distinção é conceitualmente significativa, na medida em que, como acentuou o ilustre jurista, apenas o “prêmio” se insere na categoria de “sanção positiva”, de modo que a sua antítese, ou seja, a “pena” enquadra-se na “sanção negativa”. Em relação ao “incentivo”, a sua contranota, o “desincentivo”,

<sup>280</sup> Item 3.2.3 – A estrutura lógica da norma jurídica, p. 89-93.

<sup>281</sup> As “normas tributárias indutoras”, mais adiante tratadas, no item 5.3.2, são instrumentos de intervenção sobre o domínio econômico, prestando-se “[...] à correção das deficiências do mercado quanto à implementação da Ordem Econômica prescrita na Constituição”. Ainda nos dizeres do ilustre professor LUÍS EDUARDO SCHOUERI, tais normas “[...] não se identificam por critérios teleológicos, mas a partir de sua função”, ou seja, trata-se de “[...] um aspecto das normas tributárias, no qual se destaca uma de suas funções, a indutora”. E, sob essa perspectiva, afirma o respeitável autor, desempenham “[...] seu papel privilegiando o comportamento desejado ou discriminando o indesejado, direcionando, daí, o ambiente econômico ou social” – **Normas tributárias...**, op. cit, p. 204 e 355-356.

<sup>282</sup> *Ibidem*, p. 30.

leciona o jusfilósofo italiano, “[...] de modo algum pode ser inserido no conceito de sanção negativa, por mais que o ampliemos”<sup>283</sup>.

Desse modo, a sanção, tanto em sentido positivo, como em sua acepção negativa, enquanto reação, ou melhor, consequência jurídica dos comportamentos humanos, pressupõe a existência de uma norma primária – no sentido hartiano, explica NORBERTO BOBBIO, – que estabelece uma conduta, cuja observância ou transgressão determinará a sua atuação, sendo o encorajamento ou o desencorajamento um efeito derivado<sup>284</sup>.

Por sua vez, “[...] no caso do incentivo e do desincentivo, o encorajamento ou o desencorajamento são as intenções principais: nem um nem outro pressupõe uma norma primária”<sup>285</sup>.

Sob perspectiva das “sanções” e das “não-sanções”, então, “prêmio” e “pena” enquadram-se na primeira categoria, enquanto os “incentivos” e “desincentivos” pertencem a esta última. No entanto, considerados do ponto de vista das técnicas de encorajamento e de desencorajamento, os “prêmios” e os “incentivos” representam, como anteriormente mencionado, as duas formas típicas de manifestação da “função promocional do Direito”<sup>286</sup>.

E como estamos a tratar do Direito em sua função promocional, desenvolvamos o nosso raciocínio sem nos afastar dessa perspectiva, para investigarmos a estrutura da norma premiativa.

Assim, fixada essa premissa, entendemos como NORBERTO BOBBIO, e concluímos ser possível considerar a fórmula kelseniana de norma jurídica a partir da “função promocional do Direito”, análise essa que não lhe proporciona alterações e não invalida a visão de HANS KELSEN quanto à enunciação estrutural do Direito.

Para justificar a nossa posição, observemos a expressão lingüística da estrutura da norma jurídica kelseniana: “Se A, então deve-ser B”.

Pois bem. Considerando essa configuração e transplantando as variáveis “A” e “B” para o âmbito das normas premiativas, próprias da perspectiva promocional do Direito, teríamos que se A é um comportamento lícito e desejado, então, como

<sup>283</sup> Da estrutura..., op. cit, p. 72.

<sup>284</sup> Idem.

<sup>285</sup> Idem.

<sup>286</sup> Ibidem, p. 73.

conseqüência, devemos ter B, uma “sanção positiva”, que conceda um prêmio. Disso decorre, afirma NORBERTO BOBBIO, que:

Uma norma desse gênero, como norma jurídica, cria, para o destinatário da norma primária, uma pretensão (direito subjetivo, ou interesse legítimo, pouco importa) em relação à administração pública, e, para esta, reciprocamente, o dever [*obbligato*] de consignar o prêmio, no caso de a condição prevista pela norma secundária ter-se verificado (*sic*)<sup>287</sup>.

Lembra-nos, ainda, o ilustre jurista italiano, que são duas as principais teorias de HANS KELSEN sob a óptica estrutural: a nomoestática e a nomodinâmica. A primeira refere-se, nas palavras de NORBERTO BOBBIO, à “[...] *teoria da norma jurídica como juízo hipotético, que liga condição e conseqüência mediante o nexo da imputação*”. Enquanto a última diz respeito à teoria da “[...] *construção em graus do ordenamento*”<sup>288</sup>.

Do ponto de vista formal, “[...] *a proposição ‘se é A, deve ser B’ vale tanto para as sanções negativas quanto para as positivas*”, de maneira que o princípio retributivo (“*Vergeltung*”) é aplicado indistintamente. Ou seja, a estrutura normativa não é afetada se colocada diante da perspectiva promocional do Direito<sup>289</sup>.

Também em relação à teoria da construção em graus, não verificamos qualquer alteração. Isso porque, entendido o Direito como sistema normativo dinâmico, pouco importa o conteúdo da norma jurídica. Como anota NORBERTO BOBBIO, “[...] *que uma norma vise reprimir ou promover é algo que não tem qualquer relevância em relação à estrutura do ordenamento*”<sup>290</sup>.

Examinada a estrutura da norma jurídica em HANS KELSEN, sob o ponto de vista do Direito em sua feição promocional, passemos a avaliar a estrutura da norma premiativa e a existência da “sanção positiva”, com apoio no interessante estudo empreendido por TERENCE DORNELLES TRENNEPOHL.

Corajosamente, esse autor enfrenta a questão da suposta inexistência da “norma premiativa”, nas teorias que concebem a norma jurídica numa estrutura complexa.

---

<sup>287</sup> *Ibidem*, p. 74.

<sup>288</sup> *Ibidem*, p. 77.

<sup>289</sup> *Ibidem*, p. 77-78.

<sup>290</sup> *Ibidem*, p. 78.



Como já tivemos a oportunidade de anotar anteriormente, a norma jurídica apresenta uma estrutura dúplice, formada pela norma primária (endonorma) e pela norma secundária (perinorma), de modo que esta última veicula uma sanção pelo descumprimento da primeira.

Em razão disso, as teorias de HANS KELSEN e de CARLOS COSSIO, que expressam a estrutura normativa de forma complexa, não se prestariam a abarcar as “sanções positivas”, tendo em vista que, uma vez cumprida a determinação prescrita na norma primária (endonorma), não se aplicaria a norma secundária (perinorma), de caráter sancionador.

É nesse ponto que reside o desafio encarado por TERENCE DORNELLES TRENNEPOHL, que, percebendo tratar-se apenas de uma questão de posição da “sanção positiva” na estrutura da norma jurídica, concluiu, já adiantamos, pela existência das “sanções positivas” ou “premiativas”, independentemente da teoria adotada.

Iniciando pela teoria egológica de CARLOS COSSIO, é possível sustentar a existência das “sanções positivas” em sua formulação, em que pese o argentino MARIO ALBERTO COPELLO, discípulo de CARLOS COSSIO, sustentar a sua inexistência.

Antes de avançarmos, cremos ser necessário apenas situarmos, brevemente, a questão relativa à inadmissão das “sanções positivas” pelo jurista argentino, muito embora já tenhamos adiantado, parcialmente, a problemática.

Em seu excelente *“Incentivos Fiscais no Direito Ambiental”*, TERENCE DORNELES TRENNEPOHL expõe que MARIO ALBERTO COPELLO, calcado nos estudos de seu predecessor, entendia não haver espaço para a “sanção positiva” na teoria egológica do Direito, “[...] pois esta deveria estar, necessariamente, na endonorma, no preceito”<sup>291</sup>.

Assim, tendo em vista que, na teoria de CARLOS COSSIO, a sanção está contida na “perinorma”, COPELLO não considerava possível, aqui com razão, alocar a sanção, no caso, positiva, na primeira norma, ou seja, na “endonorma”, tipicamente voltada ao comportamento; o que não significa, contudo, que assista razão ao argentino quanto à inexistência de “sanções positivas” na estrutura da norma.

---

<sup>291</sup> **Incentivos...**, *op. cit.*, p. 50.

A ideia de COPELLO, num primeiro momento, seduz, pelo emprego da lógica estrutural da norma complexa, que apresenta na norma secundária (perinorma) a veiculação de uma sanção pelo descumprimento (ilícito) da norma primária (endonorma). No entanto, o raciocínio não persiste, num olhar mais apurado, que leve em consideração o grau de evolução e intervenção do Estado, e, ainda, em última instância, de nossa parte, a “função promocional do Direito”.

A sanção, de fato, está contida na “perinorma”. Entretanto, lembremos, tal como já afirmamos anteriormente, que a sanção, entendida como consequência normativa, comporta um sentido negativo e, também, positivo, compreendendo, assim, tanto um castigo ou pena quanto um prêmio ou vantagem. Sob essa óptica, então, não só é possível como, também, necessária, a inclusão da “sanção positiva” ou “premiativa” na estrutura da norma jurídica, alocando-a na “perinorma”.

Em sentido contrário, porém, TRENNEPOHL deslocou, na teoria egológica do Direito, a “sanção positiva” para a “endonorma”.

Desse modo, cumpre-nos registrar a posição da “sanção premiativa” na estrutura da norma de CARLOS COSSIO, por meio da esquematização formal elaborada por TRENNEPOHL. Assim esclarece esse ilustre jurista:

Dado o juízo disjuntivo por ele proposto, a sanção positiva estaria substanciada na endonorma, pois a conduta positiva seria premiada.

Daí, para se compreender melhor, se assim visualizado:

Endonorma: Dado A → deve ser P. Sendo P → deve ser Sanção Positiva. Ocorrendo a conduta desejada, é de se premiar o bom, para citar Hans Kelsen<sup>292</sup>.

Digna de menção também é a esquematização formulada por TRENNEPOHL em relação à estrutura da norma em FRANCISCO CAVALCANTI PONTES DE MIRANDA, cuja composição se revela bastante simples:

Em Pontes de Miranda, [...] a estrutura da norma não é diferente. A estrutura da norma apresenta estrutura bastante simples e de fácil compreensão.

Ao mandamento previsto na norma, deverá decorrer um comportamento humano. O silogismo demonstra a regra:

Dado A → deve ser P. Sendo P → deve ser Sanção Positiva<sup>293</sup>.

<sup>292</sup> *Ibidem*, p. 51.

<sup>293</sup> *Ibidem*, p. 52.

Portanto, diante de todo o exposto, notamos que, seja pela via da análise sob a perspectiva promocional do Direito, seja do ponto de vista da sua posição na estrutura normativa, a “sanção positiva” ou “premiativa” faz-se presente na arquitetura da norma jurídica, em que pese a divergência dos seus pressupostos em relação à “sanção negativa”.

Ainda, de forma complementar, tal como já anunciamos no início deste item, as reflexões de LUÍS EDUARDO SCHOUERI, acerca das chamadas “normas tributárias indutoras”, muito embora não desafiem as “sanções positivas”, parecem-nos servir bem para melhor compreendermos a estrutura das “normas premiativas”.

Isso porque, em nossa humilde opinião, guardadas as devidas particularidades, visualizamos semelhanças entre o desenho normativo proposto pelo ilustre professor da USP e as esquematizações formuladas por TERENCE DORNELES TRENNEPOHL, cada qual atinente ao seu objeto de estudo.

Partindo também da estrutura dúplice da norma jurídica – composta pela norma primária (ou endonorma) e pela norma secundária (ou perinorma), o eminente professor titular do Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário da USP, ao destacar a função indutora da norma tributária, verifica em sua estrutura normativa, “[...] *um novo desdobramento da norma primária*”<sup>294</sup>; de modo que, nesse caso, existirão duas normas primárias, a nosso ver, autônomas<sup>295</sup>: “[...] *uma primeira norma primária, na qual se fará presente a própria indução, [...] que, do ponto de vista jurídico, nada mais é que uma ordem para que o sujeito adote certo comportamento*”<sup>296</sup>; e uma segunda norma primária voltada para a não adoção do comportamento prescrito pelo legislador, em detrimento de outro, também lícito,

<sup>294</sup> Luís Eduardo SCHOUERI, **Normas tributárias...**, *op. cit.*, p. 31.

<sup>295</sup> Dissemos autônomas porque tanto a “primeira” norma primária quanto a “segunda” norma primária apresentam, cada qual, seu próprio substrato fático e sua respectiva consequência jurídica, de modo que, com o devido respeito ao professor LUÍS EDUARDO SCHOUERI, não nos parece adequado entender a função indutora da norma tributária como um “novo desdobramento da norma primária”, por denotar que uma decorre da outra, o que, de fato, não acontece, muito embora constituam as “duas faces da mesma moeda”.

<sup>296</sup> Luís Eduardo SCHOUERI, **Normas tributárias...**, *op. cit.*, p. 31. Ousamos discordar do ilustre professor LUÍS EDUARDO SCHOUERI, quanto à caracterização da norma de indução como uma norma primária. Em nosso humilde sentir, tendo em vista que a sanção representa tanto um castigo quanto um prêmio ou vantagem, a norma que visa à indução de comportamentos, premiando as condutas desejáveis, é, em verdade, uma norma secundária. Norma primária, nesse caso, é apenas a regular, a de incidência. E, aqui, cabe, ainda, outra observação: em que pese o eminente professor da USP ter realizado a sua análise a partir das noções de norma primária e norma secundária, entendemos ser possível, também, avaliar a questão do ponto de vista das normas de comportamento e das normas de estrutura. É, enfim, estudo que caberia ser desenvolvido.

permitido pela ordem jurídica, do qual resulta uma obrigação tributária, colocando, assim, o indivíduo, em uma situação mais onerosa.

Em relação à norma secundária, ela não é alterada, vindo a incidir regularmente no caso de descumprimento da obrigação tributária veiculada na segunda norma primária.

A dinâmica normativa das “normas tributárias indutoras”, no caso da segunda norma primária, é, portanto, assim explicada por LUÍS EDUARDO SCHOUERI:

Não perfazendo o comportamento, nasce uma obrigação tributária, que colocará o sujeito passivo em situação mais onerosa que aquela em que se situaria se adotado o comportamento prescrito pelo legislador. Finalmente, não se altera a norma secundária, já que do descumprimento da obrigação tributária, surgirá a providência sancionatória, aplicada pelo Estado<sup>297</sup>.

E, por meio de um exemplo bastante ilustrativo, o ilustre professor da USP bem sintetiza o seu posicionamento:

[...] tome-se a cobrança do Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana, exigido de forma progressiva, em virtude de o imóvel não atender à sua função social (artigo 182 da Constituição Federal). Claramente, busca-se estimular a destinação do imóvel à sua função social. Assim se podem apresentar as regras de conduta:

- Ser proprietário de imóvel no perímetro urbano do Município no dia 1º de janeiro do ano civil e fazer o imóvel cumprir sua função social (primeira norma primária);

- Ser proprietário de imóvel no perímetro urbano do Município no dia 1º de janeiro do ano civil e não fazer o imóvel cumprir sua função social

Proprietário paga IPTU, em alíquotas progressivas, ao Município (segunda norma primária);

- Ser proprietário de imóvel no perímetro urbano do Município no dia 1º de janeiro do ano civil e não fazer o imóvel cumprir sua função social e Proprietário não pagar o IPTU progressivo ao Município Coação estatal (norma secundária) (*sic*)<sup>298</sup>.

Diante da hipótese apresentada acima, verificamos, portanto, que a primeira norma primária, no esquema do professor LUÍS EDUARDO SCHOUERI, seria aquela que conteria, sob a perspectiva de TERENCE DORNELES TRENNEPOHL, a

---

<sup>297</sup> *Idem.*

<sup>298</sup> *Idem.*

“sanção positiva”: não pagamento do IPTU por cumprimento da função social do imóvel urbano.

Dessa forma, em que pese a esquematização das “normas tributárias indutoras” não aludir à “sanção positiva”, entendemos que, por se tratarem de instrumentos aptos a incentivar os indivíduos (contribuintes) que adotam comportamentos desejados, a “sanção premiativa” pode ser considerada, em certa medida, inserida em tal estrutura, de modo que tal consideração não comprometeria em nada o raciocínio desenvolvido pelo ilustre professor da USP.

Feitas essas reflexões, mantenhamos na retentiva a importância da análise da estrutura da norma premiativa em conjunto com a “função promocional do Direito”, premissa da qual não nos devemos afastar para prosseguir com o estudo do tributo, nosso próximo objeto de investigação, como instrumento voltado à proteção do meio ambiente.

## CAPÍTULO 4

### VISÃO ESTRUTURAL DO TRIBUTO

#### 4.1 O TRIBUTO

O artigo 3º do Código Tributário Nacional – CTN define o tributo como sendo “[...] *toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada*”.

Em face da disposição legal acima transcrita, o exame dos diversos conceitos de tributo formulados pelos juristas, de acordo com HUGO DE BRITO MACHADO, torna-se ineficaz, no plano do direito positivo vigente<sup>299</sup>. Portanto, para o autor, resta apenas analisar o tributo sob a perspectiva dos elementos que compõem a sua definição, ou seja, em sua concepção lógico-estrutural.

Sob o argumento de que a regra do dispositivo acima mencionado trata-se tão somente de mera definição legal – ou, como qualificaria SÁINZ DE BUJANDA, mero “*precepto didactico*” –, GERALDO ATALIBA, evidenciando não ser função da lei formular conceitos teóricos<sup>300</sup>; assinala:

[...] o conceito de tributo é constitucional. Nenhuma lei pode alargá-lo, reduzi-lo ou modificá-lo. É que ele é conceito-chave para demarcação das competências legislativas e balizador do “regime tributário”, conjunto de princípios e regras constitucionais de proteção do contribuinte contra o chamado “poder tributário”, exercido, nas respectivas faixas delimitadas de competências, por União, Estados e Municípios<sup>301</sup>.

<sup>299</sup> **Curso...**, *op. cit.*, p. 76-77.

<sup>300</sup> “Tributo é a expressão consagrada para designar a obrigação *ex lege*, posta a cargo de certas pessoas, de levar dinheiros aos cofres públicos. É o nome que indica a relação jurídica que se constitui no núcleo do direito tributário, já que decorre daquele mandamento legal capital, que impõe o comportamento mencionado” – GERALDO ATALIBA, **Hipótese...**, *op. cit.*, p. 53. Nesse sentido, ROQUE ANTONIO CARRAZA afirma que “[...] a Constituição Brasileira não estabeleceu explicitamente o que vem a ser tributo. Andou bem, neste particular, já que não é tarefa da lei – muito menos da Lei Maior – expender definições. Definir é missão da doutrina. A lei deve mandar, proibir ou facultar; nunca teorizar. Quem teoriza é o doutrinador, com o instrumental que lhe é fornecido pela Ciência (no caso, pela Ciência do Direito). De modo que, corretissimamente, o constituinte – em outras passagens da Carta Suprema tão especioso e minudente – resistiu à tentação de conceituar tributo” – **Curso...**, *op. cit.*, p. 421.

<sup>301</sup> **Hipótese...**, *op. cit.*, p. 32-33.

Mais adiante, conclui o saudoso mestre:

O conceito jurídico de tributo é eminentemente formal. Como todos os conceitos jurídico-positivos – tal como conceituados por Celso Antônio Bandeira de Mello (v. *Natureza e Regime Jurídico das Autarquias*, pp. 77 e ss.) – só pode ser formulado a partir do desenho legal construído discricionariamente pelo legislador constituinte (já que, no Brasil, a Constituição adotou implicitamente um conceito de tributo, que o legislador infraconstitucional não pode alterar)<sup>302</sup>.

Assim, não obstante a definição legal de tributo, estampada no artigo 3º do Código Tributário Nacional – CTN, podemos extrair, das palavras de GERALDO ATALIBA, que é possível identificar um conceito constitucional de tributo. Para tanto, debruçar-nos-emos brevemente sobre a linha de raciocínio traçada por esse mestre para fixar o conceito constitucionalmente pressuposto de tributo<sup>303</sup>.

Iniciando o reconhecimento do conceito constitucional de tributo, GERALDO ATALIBA analisou, lado a lado, as formas pelas quais os indivíduos se vêm na contingência de entregar dinheiro ao Estado, que podem ser reduzidas a quatro ocasiões: a) multa; b) obrigação convencional; c) indenização por dano; e d) tributo<sup>304</sup>.

Confrontando tais figuras e identificando as suas notas típicas, GERALDO ATALIBA percebeu que duas características marcantes as diferenciam: a primeira diz respeito ao modo de nascimento da obrigação, enquanto a segunda se refere à licitude ou ilicitude do fato abstratamente descrito na hipótese de incidência.

No que tange ao modo de nascimento da obrigação, ATALIBA faz uma primeira aproximação do conceito constitucional de tributo, estabelecendo a sua distinção em relação às obrigações convencionais, e enfatizando a sua compulsoriedade, em face do caráter voluntário destas últimas. Dito de outra forma, enquanto a obrigação convencional decorre da vontade das partes, a obrigação tributária é compulsória, nasce da vontade da lei. Nesse sentido são as suas firmes palavras:

---

<sup>302</sup> *Ibidem*, p. 51.

<sup>303</sup> *Ibidem*, p. 36-37.

<sup>304</sup> *Ibidem*, p. 36.

[...] Se se tratar de vínculo nascido da vontade das partes, estar-se-á diante de figura convencional (*obligatio ex voluntate*), mútuo, aluguel, compra e venda etc. Isto permite discernir a obrigação tributária das obrigações convencionais.

Se, pelo contrário, o vínculo obrigacional nascer independentemente da vontade das partes – ou até mesmo contra essa vontade – por força da lei, mediante a ocorrência de um fato jurídico lícito, então estar-se-á diante de tributo, que se define como obrigação jurídica legal, pecuniária, que não se constitui em sanção de ato ilícito, em favor de uma pessoa pública<sup>305</sup>.

Com apoio na linha de raciocínio até aqui desenvolvida, identificado, portanto, o primeiro elemento componente do conceito constitucional de tributo: a compulsoriedade.

Agora, sob o enfoque da licitude ou ilicitude do fato descrito hipoteticamente na hipótese de incidência, GERALDO ATALIBA afastou o tributo das multas e das indenizações por dano, cujas obrigações decorrem da prática de um comportamento ilícito, lembrando que “[...] o tributo não é sanção por violação de nenhum preceito, nem reparação patrimonial”, emergindo de um fato lícito<sup>306</sup>.

Obtido o segundo elemento que o compõe, qual seja, a licitude do fato abstratamente descrito na hipótese de incidência, podemos compreender o conceito constitucional de tributo, implicitamente demarcado, a partir do binômio “compulsoriedade” x “licitude da hipótese de incidência”. Assim, com amparo na noção constitucionalmente pressuposta, tributo pode ser entendido como a obrigação compulsória de levar dinheiro aos cofres públicos, decorrente de um comportamento lícito, que enlaça no pólo ativo o Estado e no pólo passivo o contribuinte.

Uma vez apresentada a noção constitucional de tributo, percebemos que – a despeito da preocupação de GERALDO ATALIBA em admitir a definição legal de tributo, por ser, em seu entender, “[...] potencialmente danosa aos direitos constitucionais dos contribuintes”<sup>307</sup> –, o conteúdo do artigo 3º do CTN é bastante esclarecedor e reflete o espírito do nosso Texto Constitucional, uma vez que nele transparece, nitidamente, que o tributo é a prestação pecuniária compulsória que

<sup>305</sup> *Ibidem*, p. 37.

<sup>306</sup> Por outro lado: “A multa se caracteriza por constituir-se em sanção aflagrante, de um preceito que impõe um comportamento determinado. A indenização é mera reparação patrimonial, a título de composição de dano, segundo o princípio geral do direito, de acordo com o qual quem causar prejuízo a outrem é obrigado a indenizar” – *Idem*.

<sup>307</sup> *Ibidem*, p. 33.



não constitui sanção de ato ilícito, o que se alinha aos elementos “compulsoriedade” e “licitude da hipótese de incidência”.

Superada a análise do conceito constitucional e da definição legal de tributo, convém observar que o vocábulo “tributo” comporta diversas acepções.

Mas, antes disso, julgamos ser importante registrar a noção construída por GERALDO ATALIBA:

Como conceito básico, definimos tributo, instituto nuclear do direito tributário (entendido como sub-ramo do direito administrativo), como *obrigação* (relação jurídica).

Juridicamente, define-se tributo como obrigação jurídica pecuniária, *ex lege*, que se não constitui em sanção de ato ilícito, cujo sujeito ativo é uma pessoa pública (ou delegado por lei desta), e cujo sujeito passivo é alguém nessa situação posto pela vontade da lei, obedecidos os desígnios constitucionais (explícitos ou implícitos) (*sic*)<sup>308</sup>.

Realizando uma análise lógico-estrutural, PAULO DE BARROS CARVALHO examina o tributo a partir da definição trazida pelo artigo 3º da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, CTN, que, em seu entendimento, exprime “[...] *toda a fenomenologia da incidência, desde a norma instituidora, passando pelo evento concreto, nela descrito, até o liame obrigacional que surge à luz com a ocorrência daquele fato*”<sup>309</sup>.

No entanto, o professor da USP e da PUC/SP não deixa de observar, tal como anteriormente já frisamos, que o termo “tributo” experimenta outras acepções. Consoante esse mestre, percorrendo-se os textos do direito positivo, os ensinamentos doutrinários e os pronunciamentos jurisprudenciais, podemos verificar que o termo “tributo” apresenta seis significações. São elas:

- a) “tributo” como quantia em dinheiro;
- b) “tributo” como prestação correspondente ao dever jurídico do sujeito passivo;
- c) “tributo” como direito subjetivo de que é titular o sujeito ativo;
- d) “tributo” como sinônimo de relação jurídica tributária;
- e) “tributo” como norma jurídica tributária;
- f) “tributo” como norma, fato e relação jurídica<sup>310</sup>.

<sup>308</sup> *Ibidem*, p. 34.

<sup>309</sup> **Curso...**, *op. cit.*, p. 24.

<sup>310</sup> *Ibidem*, p. 19. Em sua magnífica e inspiradora obra *Direito Tributário – Fundamentos Jurídicos da Incidência*, PAULO DE BARROS CARVALHO aponta a existência de uma sétima acepção que

Para fins da presente dissertação, adotaremos o vocábulo “tributo” em sua proporção semântica de “norma jurídica tributária”, razão pela qual não ingressaremos no exame das demais acepções que o termo comporta.

## 4.2 ACEPÇÕES DA NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA

Soa-nos forte a afirmação de que não há classificações certas ou erradas, mas apenas arranjos mais ou menos úteis para o fim a que se destinam<sup>311</sup>. Com maestria, o eminente professor da PUC/SP, ROQUE ANTONIO CARRAZZA, ao indagar “[...] *que é classificar?*”, brinda-nos, mencionando AGUSTÍN GORDILLO, com as seguintes palavras<sup>312</sup>:

---

reveste o vocábulo “tributo”, qual seja: como processo de positivação. Nesse sentido, assim escreve o ilustre jurista: *“Hoje, não teria dúvidas em acrescentar outra dimensão de sentido muito bem lembrada pelo Prof. José Souto Maior Borges. Trata-se de ‘tributo’ como processo de positivação, cadeia de normas que tem início no altiplano constitucional com as regras de competência (entre elas as de imunidades) e vão progredindo para baixo, em termos hierárquicos, passando pela regra-matriz de incidência, até atingir, frontalmente, os comportamentos concretos que se consubstanciam numa efetiva prestação pecuniária. A palavra ‘tributo’ é usada para denotar o procedimento completo de instauração de normas, desde a primeira autorização competencial, até as últimas providências normativas para a satisfação do direito subjetivo da entidade tributante”* – **Direito tributário...**, *op. cit.*, p. 130.

<sup>311</sup> Em que pese a célebre frase de AGUSTÍN GORDILLO desfrute de grande acolhida na doutrina, registremos que “utilidade” não é critério científico, tal como ensina EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI, no que é acompanhado por OCTAVIO CAMPOS FISCHER. Apenas a título de esclarecimento, a afirmação do renomado jurista argentino tem por base a clássica obra *“Notas sobre o Direito e a Linguagem”*, de GENARO R. CARRIÓ, e representa a projeção da doutrina de JOHN HOSPERS, com seu clássico *“An Introduction to Philosophical Analysis”*, no campo do Direito. Dentro desse contexto, como bem adverte EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI, a reflexão de GORDILLO, CARRIÓ, HOSPERS, e, aqui, incluímos, ROQUE ANTONIO CARRAZZA, “[...] *têm mira as ciências naturais*”. E, após robusta demonstração de que “[...] *tal proposição não predica adequadamente as classificações jurídicas*”, conclui DE SANTI que, juridicamente, “[...] *o critério da ‘utilidade’ é inaplicável: as classificações jurídicas são válidas ou inválidas (direito positivo) ou verdadeiras ou falsas (Ciência do Direito) em função do direito posto e da eficiência do discurso do jurista para descrever seu objeto de análise*” – As classificações no sistema tributário brasileiro, in **Justiça tributária: direitos do fisco e garantias dos contribuintes nos atos da administração e no processo tributário**, p. 130-133; Octavio Campos FISCHER, **A contribuição ao PIS**, p. 53-54.

<sup>312</sup> Sobre o vocábulo *classificar*, HELENO TAVEIRA TÔRRES sintetiza o seu significado da seguinte forma: “[...] *é separar por classes, segundo a homogeneidade das qualidades (caracteres) dos objetos, para, em seguida, efetuar-se a comparação dos conceitos resultantes, cuja variação dependerá diretamente do critério eleito. Se classificar é separar por classes, essa separação há de ser feita seguindo um critério específico e não se pode misturar critérios. Aliás, digo ser erro preliminar misturar ou acomodar critérios classificatórios distintos para explicar uma mesma categoria de objetos*” – Da relação entre competências constitucionais tributária e ambiental – os limites dos chamados “tributos ambientais”, in Heleno Taveira TÔRRES (org.), **Direito tributário ambiental**, p. 122-123.

[...] as classificações (tanto quanto as definições) importam não por seu *valor lógico*, mas por seu *valor operativo*. Noutras palavras, não conta sejam “verdadeiras” ou “exatas”, mas, “úteis” e “oportunas” para entender os temas em estudo<sup>313</sup>.

Trilhando entendimento semelhante, RÉGIS FERNANDES DE OLIVEIRA assevera:

[...] o que importa é a escolha do critério, para que se possa chegar a uma classificação útil. Vê-se, pois, que o fundamental na classificação, é a escolha do critério de discriminação quer será utilizado para apartar o objeto de estudo. Não haverá, nunca, a certeza da classificação. Para nós, o que vale é trazermos uma classificação que seja, ao mesmo tempo, útil e jurídica. A discriminação deve levar em conta o rigor jurídico<sup>314</sup>.

Numerosos os possíveis critérios de classificação das normas jurídicas tributárias, quase infinitas, portanto, as classificações delas decorrentes.

No entanto, uma importante classificação das normas jurídicas tributárias, por apresentar um amplo conteúdo científico, é, entre nós, a de PAULO DE BARROS CARVALHO. Com base no seguro ensinamento do eminente professor da USP e da PUC/SP – caminho que consideramos, neste particular, o mais adequado, – as regras jurídicas tributárias podem ser segregadas em três categorias, de acordo com o “grupo institucional” a que pertencem. São elas:

- a) normas que demarcam princípios, concebidos para dar os limites da virtualidade legislativa no campo tributário;
- b) normas que definem a incidência do tributo, equivale a dizer, descrevem os fatos e estipulam os sujeitos da relação, como também os termos determinativos da dívida (*norma-padrão de incidência ou regra-matriz da incidência tributária*). Cabem nessa rubrica as normas que instituem isenções, bem como as regras sancionatórias;
- c) normas que fixam outras providências administrativas para a operatividade do tributo, tais como as de lançamento, recolhimento configuração de deveres instrumentais e relativas à fiscalização<sup>315</sup>.

<sup>313</sup> Curso..., *op. cit.*, p. 557.

<sup>314</sup> Receitas não tributárias (taxas e preços públicos), p. 62.

<sup>315</sup> Curso..., *op. cit.*, p. 251.

A partir dessa classificação, esse ilustre jurista aponta a existência de duas acepções das “normas tributárias”: as “normas tributárias em sentido estrito” e as “normas tributárias em sentido amplo”.

As “normas tributárias em sentido estrito” (ou regras-matrizes de incidência tributária – RMIT), basicamente, definem a incidência tributária, ou seja, marcam o núcleo do tributo. Não se trata, portanto, de normas que fixam providências administrativas, ou mesmo de normas que estabelecem os limites virtuais do campo legislativo tributário.

Individualizadas e especialíssimas que são, as “normas tributárias em sentido estrito” apresentam-se em número reduzido, tendo em vista que, a princípio, “[...] *há somente uma para cada figura tributária*”<sup>316</sup>. No entanto, em que pese serem poucas, são acompanhadas por incontáveis normas nominadas, segundo PAULO DE BARROS CARVALHO, de “operativas” ou “funcionais”.

A essas normas, que versam sobre lançamento, recolhimento, deveres instrumentais, fiscalização, prazos, dentre outras questões, bem como aquelas que regem a atividade impositiva do Estado, PAULO DE BARROS CARVALHO atribui a designação de “normas tributárias em sentido amplo”<sup>317</sup>.

Em relação à “norma tributária em sentido estrito”, vem a ponto dizer ainda que a regra-matriz de incidência tributária – RMIT está inserida no âmbito das chamadas “normas de comportamento”, sobre as quais entendemos por bem tecer uma ou duas palavras.

O ordenamento jurídico é composto de “normas de comportamento” e de “normas de estrutura”, ou, ainda, na categorização de NORBERTO BOBBIO<sup>318</sup>, de “normas de conduta” e de “normas de estrutura ou de competência”. As primeiras dirigem-se especificamente à conduta das pessoas, nas relações de intersubjetividade, modalizando deonticamente os comportamentos interpessoais como obrigatórios, proibidos e permitidos. Por sua vez, as normas de estrutura “[...] *prescrevem o relacionamento que as normas de conduta devem manter entre si, dispondo também sobre sua produção e acerca das modificações que se queiram*

---

<sup>316</sup> *Idem.*

<sup>317</sup> *Ibidem*, p. 251-252.

<sup>318</sup> **Teoria do ordenamento...**, *op. cit.*, p. 33.

*introduzir nos preceitos existentes, incluindo-se a própria expulsão de regras do sistema*<sup>319</sup>.

Enquanto unidades normativas, as regras de conduta e as regras de estrutura apresentam, basicamente, a mesma estrutura interna, sendo ambas as espécies formadas por uma “hipótese” – que exhibe a descrição abstrata de um fato – e por uma “conseqüência” – que é o mandamento normativo. Contudo, o conseqüente ou prescritor das normas de conduta “[...] *expede um comando voltado ao comportamento de pessoas, nas suas relações de intersubjetividade*”<sup>320</sup>; ao passo que “[...] *nas regras de estrutura o mandamento atinge outras normas, e não a conduta, diretamente considerada*”<sup>321</sup>.

Nesse sentido, oportunas as palavras de JOSÉ WILSON FERREIRA SOBRINHO:

[...] as denominadas regras de conduta têm um dever-ser que não é neutro, uma vez que ele é modalizado em proibido, permitido e obrigatório. Qualquer conduta humana cairá dentro de um desses modais deônticos. Isto é exato para as regras que têm um suporte fático. [...]

O ordenamento jurídico, entretanto, não se compõe apenas de regras jurídicas destinadas à normação de condutas dentro de determinado espaço-tempo. Há regras jurídicas que não se preocupam com isto.

Tais são as regras de estrutura que têm um dever-ser neutro – não modalizável – na medida em que não utilizam a conduta humana em sua hipótese legal<sup>322</sup>.

<sup>319</sup> Paulo de Barros CARVALHO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 503.

<sup>320</sup> *Idem.*

<sup>321</sup> *Idem.* Conforme anota PAULO DE BARROS CARVALHO, as regras de estrutura também são endereçadas à conduta, tendo em vista, no entanto, “[...] *a produção de novas estruturas deônticas-jurídicas*”. Segundo o ilustre professor da USP e da PUC/SP, as normas de estrutura “[...] *aparecem como condição sintática para a elaboração de outras regras, a despeito de veicularem comandos disciplinadores que se vertem igualmente sobre os comportamentos intersubjetivos*”. No caso das regras de conduta, essas unidades têm como objetivo final “[...] *ferir de modo decisivo os comportamentos interpessoais, modalizando-os deonticamente como obrigatórios (O), proibidos (V) e permitidos (P), com o que exaurem seus propósitos regulativos*”. Desse modo, a sua ordenação final “[...] *é objetivo pronto e imediato*”. Já no que diz respeito às normas de estrutura, “[...] *seu caráter é mediato, requerendo outra prescrição que podemos dizer intercalar, de modo que a derradeira orientação dos comportamentos intersubjetivos ficará a cargo de unidades que serão produzidas seqüencialmente*”. E conclui o autor: “*Isso não quer dizer que as normas de conduta, por tipificarem deonticamente as relações interpessoais, prescindam de outras normas, de inferior hierarquia, para chegar efetivamente ao campo material dos comportamentos sociais. Não. Aquilo que se quer expressar é que as regras de que tratamos esgotam a qualificação jurídica da conduta, orientando-a em termos decisivos e finais. As outras, com seu timbre de mediatidade, instituem condições, determinam limites ou estabelecem outra conduta que servirá de meio para a construção de regras do primeiro tipo. Denominemos normas de conduta às primeiras e normas de estrutura as últimas*” – *Ibidem*, p. 62.

<sup>322</sup> **Imunidade tributária**, p. 73-74. No que diz respeito ao pronunciamento de JOSÉ WILSON FERREIRA SOBRINHO, registremos, aqui, a nossa censura em relação a dois pontos. O primeiro refere-se à sua afirmação de que existem “[...] *regras jurídicas que não se preocupam*

Muito bem, diante dessas breves considerações, sigamos adiante e concentremos nossa atenção sobre a estrutura da norma jurídica tributária.

## 4.3 ESTRUTURA DA NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA

### 4.3.1 Nota introdutória

Retomando, brevemente, o que foi registrado no item anterior, podemos separar as normas jurídicas tributárias, com supedâneo na classificação proposta por PAULO DE BARROS CARVALHO, em dois grupos: normas tributárias em sentido estrito e normas tributárias em sentido amplo.

---

[...]” com a regulação de condutas. Não nos parece correto o raciocínio do ilustre jurista, na medida em que o Direito constitui um sistema de normas destinadas a regular o comportamento humano e as normas de estrutura, também, servem para esse fim, ainda que indiretamente. Nesse sentido, esclarecedoras as palavras de JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES: *“Para Alf Ross, as normas jurídicas podem ser divididas em dois grupos, segundo o seu conteúdo imediato: normas de conduta e normas de competência. O primeiro grupo prescreve uma determinada linha de ação. O segundo contém as normas que instituem uma competência (poder, autoridade). Estas últimas são diretivas, ao dispor que as normas criadas de acordo com um determinado procedimento serão consideradas normas de conduta. Mas, para Alf Ross, uma norma de competência é reconduzível a uma norma de conduta indiretamente expressada, dado que prescreve comportamentos de acordo com as ulteriores normas de conduta sancionadas por via legislativa [...] Como as normas de competência – que alguns denominam normas de estrutura, outros normas de organização – são apenas normas de conduta indiretamente formuladas, a distinção se mostra tão tênue que perde quase toda a funcionalidade. Normas de conduta o são porque regulam diretamente a conduta; normas de competência o são porque regulam indiretamente a conduta”*. E prossegue: *“[...] essas normas de estrutura acabam por regular, também elas, determinados comportamentos. Um órgão, enquanto centro de imputação normativa, não pode por si só produzir normas. Mesmo quando destinatário expresso de uma competência, por hipótese, tributária, não pode exercitá-la senão pela intermediação dos seus titulares e agentes. Logo as normas de estrutura regulam comportamentos dos titulares e agentes dos órgãos. O comportamento produtor de regras o é porque norma de conduta do órgão prescreve essa atuação, somente exercitável no âmbito de sua competência, pelas pessoas que o integram”*. Dessa forma, o ilustre jurista pernambucano conclui: *“[...] toda norma de estrutura é norma de competência e portanto de comportamento. [...] Normas de comportamento e normas de estrutura diferem entre si apenas pelos seus destinatários imediatos (a conduta determinada de uma pessoa) e mediatos (a conduta dos órgãos, inclusive os indivíduos-órgãos, agentes públicos e privados)”* – **Teoria...**, *op. cit.*, p. 376-378. No que diz respeito ao segundo ponto de discordância, entendemos estar equivocado o autor quando afirma que as normas de estrutura *“[...] têm um dever-ser neutro”*. Como é de amplo conhecimento, com base na rica teorização de PAULO DE BARROS CARVALHO, as regras de estrutura, enquanto normas jurídicas, apresentam um “dever-ser intraproposicional”, que se triparte nos modais obrigado, permitido e proibido. O único conectivo deontico (“dever-ser”) que se pode dizer “neutro” é o “dever-ser interproposicional”, que não se modaliza. Portanto, não nos parece, nesse ponto, adequada a afirmação de JOSÉ WILSON FERREIRA SOBRINHO – Paulo de Barros CARVALHO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 356-357.

Isso posto, esclarecemos que, para o alcance dos fins almejados no presente trabalho, focaremos a nossa análise nas chamadas normas tributárias em sentido estrito, vale dizer, na regra-matriz de incidência tributária, relacionada que está ao comportamento de pagar tributos.

#### 4.3.2 A regra-matriz de incidência tributária

A regra-matriz de incidência tributária – RMIT, norma tributária em acepção estrita, consiste na “[...] *unidade mínima e irreduzível de manifestação do deôntico*”<sup>323</sup>; sendo o instrumento científico apto a permitir a identificação e o conhecimento do núcleo lógico-estrutural da norma-padrão de incidência tributária, ou seja, da “[...] *unidade irreduzível que define a fenomenologia básica da imposição tributária*”<sup>324</sup>.

Trata-se, em outros termos, de importante ferramenta para se identificar todos os critérios informadores da norma geral e abstrata de incidência do tributo, de modo que, segundo PAULO DE BARROS CARVALHO, “[...] *a regra-matriz de incidência tributária é u’a norma geral e abstrata que atinge as condutas intersubjetivas por intermédio do ato jurídico-administrativo de lançamento ou de ato do particular, veículos que introduzem no sistema norma individual e concreta*”<sup>325</sup>.

Em virtude da sua esquematização formal, a regra-matriz de incidência tributária – RMIT contém os dados mínimos (critérios) que viabilizam o conhecimento da fenomenologia da incidência de qualquer tributo, sendo que, por meio dos critérios nela estampados, é possível identificar precisamente qual fato é tributado, onde e quando deve ocorrer tal fato para que possa ser tributado, quem pagará o tributo, para quem se pagará e quanto se pagará.

<sup>323</sup> Paulo de Barros CARVALHO, **Direito tributário**..., *op. cit.*, p. 40.

<sup>324</sup> Paulo de Barros CARVALHO, **Curso**..., *op. cit.*, p. 360.

<sup>325</sup> Paulo de Barros CARVALHO, **Direito tributário**..., *op. cit.*, p. 58. A despeito de termos mencionado a definição de “regra-matriz de incidência tributária” formulada por PAULO DE BARROS CARVALHO, importa esclarecer que discordamos desse ilustre jurista, no que diz respeito à exigência do lançamento, para a regulação efetiva de condutas intersubjetivas. Em oposição a esse pensamento, estamos com FRANCISCO CAVALCANTI PONTES DE MIRANDA, ALFREDO AUGUSTO BECKER e JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, entre outros, no sentido de que a incidência se aperfeiçoa de forma automática e infalível, não podendo ficar presa a um enunciado lingüístico.

#### 4.3.3 A composição estrutural da regra-matriz de incidência tributária

A respeito da regra-matriz de incidência tributária, LUÍS CESAR SOUZA DE QUEIROZ apregoa:

Norma jurídica tributária em sentido estrito ou regra matriz de incidência tributária ou simplesmente norma tributária é a norma de conduta que prescreve a obrigação de pagar tributo, ou seja, é a que estabelece um vínculo jurídico entre um antecedente, que descreve um fato de possível ocorrência que não seja um fato-conduta ilícito, e um conseqüente, que prescreve uma relação jurídico-formal, na qual tal norma impõe (obriga) a um sujeito de direito (sujeito passivo – o contribuinte) a conduta de entregar certa quantia em dinheiro a outro sujeito de direito (sujeito ativo) ou (nos casos de substituição tributária) a conduta de permitir que outro sujeito (sujeito ativo) lhe retire certa quantia em dinheiro<sup>326</sup>.

A regra-matriz de incidência tributária apresenta uma estrutura proposicional bimembre: uma hipótese ou descritor e um conseqüente ou prescritor, interligadas pelo conectivo deôntico (dever-ser).

A hipótese ou descritor descreve potencialmente um fato jurídico, tendo, assim, o caráter hipotético que justifica sua denominação. Já, o conseqüente ou prescritor prescreve uma estrutura relacional (uma conduta), onde se instaura um vínculo obrigacional entre o sujeito ativo, detentor do direito subjetivo de exigir tributo, e o sujeito passivo, que possui o dever jurídico de pagar determinada importância pecuniária a esse título.

Como componentes lógicos, a hipótese apresenta os seguintes critérios: a) o “critério material”, núcleo da hipótese normativa, formado por um verbo – pessoal e transitivo, isto é, de predicação incompleta, – seguido, necessariamente, de seu complemento (verbo + complemento). No critério material há referência a um comportamento de pessoas, físicas ou jurídicas, delimitado por coordenadas de espaço e de tempo; b) o “critério espacial”, que indica o âmbito de abrangência da incidência, por meio de um plexo de indicações que conduzem à verificação do lugar preciso em que deve ocorrer a ação tida como núcleo da hipótese normativa; e c) o “critério temporal”, grupo de indicações que fornecem elementos para identificar,

<sup>326</sup> Regra matriz de incidência tributária, in Eurico Marcos Diniz DE SANTI (coord.), **Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho**, p. 239.



com precisão, o exato momento em que ocorre o fato descrito, que desencadeará o surgimento de um vínculo jurídico-obrigacional consubstanciado no surgimento de um direito subjetivo para o Estado e de um dever jurídico para o sujeito passivo.

Por sua vez, no conseqüente, verifica-se a presença dos “critérios pessoal” e “quantitativo”. O “critério pessoal” determina os sujeitos da relação jurídica, o sujeito ativo – titular do direito subjetivo de exigir o tributo – e o sujeito passivo – aquele que tem o dever jurídico de pagar o tributo. Já, o “critério quantitativo” determina o valor devido a título de tributo (*“quantum debeatur”*), por meio da conjugação da base de cálculo e da alíquota.

A união dessas duas partes do juízo hipotético, hipótese tributária e conseqüente, estabelecendo entre eles um elo – o dever-ser, o deôntico<sup>327</sup>, – conduz à formação da norma jurídica na sua integridade constitutiva. Assim, entre *“[...] a descrição factual e o regramento da conduta incide o laço imputativo – a imputação deôntica. Se A ocorrer, deve-ser B, ou se A, então deve-ser B”*<sup>328</sup>.

Essa é, portanto, a estrutura da norma jurídica de incidência tributária tal como concebida por PAULO DE BARROS CARVALHO, no que é muito bem acompanhado por JOSÉ ROBERTO VIEIRA<sup>329</sup>.

<sup>327</sup> Lembramos aqui, conforme já exposto no capítulo anterior, no item 3.2.5, p. 98-103, a distinção existente entre o dever-ser que une a hipótese e a conseqüência e o dever-ser interno ao conseqüente das normas de comportamento. Ao primeiro, PAULO DE BARROS CARVALHO atribui a denominação de “conectivo deôntico” ou “operador deôntico”, ou ainda “dever-ser interproposicional”, pois vem entre a proposição hipótese e a proposição conseqüente; ao segundo, dá o nome de “dever-ser intraproposicional”, desde que dentro do conseqüente da norma. O “dever-ser intraproposicional” triparte-se nos modais obrigado, permitido e proibido, enquanto que o “dever-ser interproposicional” não se modaliza. Nas palavras do eminente professor da USP e da PUC/SP: *“O dever-ser que une a hipótese e a conseqüência, na arquitetura lógica da norma jurídica, recebe o nome de conectivo deôntico ou operador deôntico, ou ainda dever-ser interproposicional, porque vem entre a proposição hipótese e a proposição conseqüente). Sua função é fulminante e inapelável. Realizando-se o fato previsto no suposto, instaura-se a conseqüência, de modo automático e infalível (Becker), mesmo que as pessoas cuja conduta foi regulada propositadamente não a observem, em flagrante desrespeito à ordem jurídica e sobre elas não atuem as sanções vigorantes. Empregamos a expressão dever-ser interproposicional, porque nas regras de comportamento, existe um outro dever-ser, embutido no conseqüente. Referimo-nos àquele que enlaça o sujeito pretensor ao sujeito devedor, no contexto da relação jurídica, àquele vínculo que obriga uma pessoa perante outra, em função de um objeto prestacional. A esse dever-ser interno no conseqüente das normas de comportamento chamamos de dever-ser intraproposicional, por estar dentro da proposição tese (ou conseqüência) [...] a distinção entre o dever-ser interproposicional e o dever-ser intraproposicional adquire grande importância quando observamos que o último (o dever-ser intraproposicional) se triparte nos modais obrigado, permitido e proibido, enquanto o primeiro (o dever-ser interproposicional) permanece sempre neutro, não se modalizando”(sic) – Curso..., op. cit, p. 356-357.*

<sup>328</sup> *Ibidem*, p. 356.

<sup>329</sup> *Ibidem*, p. 253; José Roberto VIEIRA, **A regra-matriz...**, op. cit, p. 62-69. Em relação à estrutura da norma jurídica de incidência tributária, mais especificamente no que se refere aos seus

### 4.3.3.1 A hipótese de incidência tributária

#### 4.3.3.1.1 Generalidades

A hipótese, descritor ou, ainda, antecedente normativo, é a parte do juízo hipotético que apresenta a descrição abstrata de um evento, cuja ocorrência no mundo real faz irromper o vínculo da relação jurídica tributária. *“É ela que descreve*

---

componentes lógicos, alguns posicionamentos divergentes merecem registro. Na voz de SACHA CALMON NAVARRO COELHO, verificamos que a disposição dos critérios da hipótese tributária e do conseqüente normativo, tal como exibida na presente dissertação, não desfruta de unanimidade. Para o ilustre professor da UFMG – que ao invés de “*critérios*” se utiliza do termo “*aspectos*” para se referir às facetas da hipótese tributária e da conseqüência da norma jurídica de incidência tributária –, a hipótese é composta pelos aspectos “material, temporal, espacial” e o “pessoal”, enquanto o conseqüente é por ele dividido em aspectos “subjetivo” (sujeitos ativos e passivo) e “quantitativo” (base de cálculo e alíquota), além de apresentar outros elementos – “*adições e subtrações*”, acrescidos de “*como pagar, quando pagar, onde pagar*”. No que tange, especificamente, à inserção do aspecto “pessoal”, na hipótese, e ao aspecto “subjetivo”, na conseqüência, SACHA CALMON NAVARRO COELHO sustenta que o primeiro se refere às condições e qualificações das pessoas envolvidas com o fato abstratamente descrito na hipótese, ao passo que este último diz respeito à determinação dos sujeitos da relação jurídica tributária instaurada – **Teoria geral...**, *op. cit.*, p. 109-120. Compartilhando de semelhante entendimento, MARÇAL JUSTEN FILHO discorda da utilização do vocábulo “critérios”, afirmando “[...] *abranger a conseqüência determinações*”, e censura o emprego do termo “quantitativo”, por suposta inadequação científica, acrescentando, também, um critério “pessoal” na hipótese, ao lado dos critérios “material, espacial” e “temporal”, e visualizando, na conseqüência, as “determinações subjetiva” e “objetiva”, englobando, esta última, a quantitativa, a espacial e a temporal – **O imposto sobre serviços na constituição**, p. 46-54. Em sentido diverso também, encontramos GERALDO ATALIBA, que, na esteira de DINO JARACH, considera presentes na hipótese da regra-matriz de incidência tributária praticamente todos os critérios – por ele designados “aspectos”, – deixando no conseqüente normativo tão somente a alíquota – **Hipótese...**, *op. cit.*, p. 78 e 113; DINO JARACH, Estrutura e elementos da relação jurídico-tributária, *in Revista...*, *op. cit.*, p. 337-343. Não é por outra razão, inclusive, que se chegou a falar numa “escola da glorificação do fato gerador”, tamanha a dedicação e a atenção despendidas com a hipótese de incidência tributária, esvaziando-se, desse modo, significativamente, o conteúdo do conseqüente normativo – JOSÉ ROBERTO VIEIRA, **A regra-matriz...**, *op. cit.*, p. 62. Trilha caminho parecido ALFREDO AUGUSTO BECKER, ao deslocar a base de cálculo para a hipótese de incidência, elegendo essa entidade como o núcleo da hipótese, que, em sua concepção, é integrada pelo “núcleo” e seus “elementos adjetivos”, acompanhados, ainda, pelas coordenadas de tempo e de lugar – **Teoria...**, *op. cit.*, p. 350-351. Em que pese os respeitáveis pronunciamentos acima apresentados, expressos por juristas do mais alto gabarito, ousamos divergir de suas convicções, amparados que estamos pela rica teorização de PAULO DE BARROS CARVALHO. Em nosso sentir, a esquematização estrutural proposta pelo eminente professor da USP e da PUC/SP presta-se mais adequadamente à visualização da fenomenologia da incidência, por considerar, na hipótese tributária, tão somente os critérios necessários ao reconhecimento do fato jurídico e, na conseqüência tributária, apenas os critérios atinentes à relação jurídica. Por esse motivo, entendemos, com JOSÉ ROBERTO VIEIRA, que é desnecessária a menção expressa de um critério pessoal na hipótese tributária, como alguns juristas querem, haja vista de que o fato descrito na hipótese deixa transparecer, no critério material, a existência desse dado, “[...] *quando se faz menção, no critério material, ao comportamento de pessoas, quando se requer um verbo pessoal, e quando se repele qualquer verbo impessoal*” – **A regra-matriz...**, *op. cit.*, p. 64.

os critérios necessários para o reconhecimento do fato”, nas palavras de MARY ELBE QUEIROZ<sup>330</sup>.

Por se tratar de um conceito jurídico-positivo vinculado à ocorrência de um evento no mundo fenomênico, a hipótese de incidência só se considera aperfeiçoada, tal como já mencionado no capítulo anterior, mais especificamente no item 3.2.5, quando integralmente concretizada, no mundo dos fatos, a proposição abstrata nela contida, ou seja, quando há a subsunção do conceito do fato ao conceito da hipótese de incidência da norma<sup>331</sup>.

Portanto, o fato jurídico tributário só será considerado ocorrido no exato momento em que guardar absoluta correspondência com a sua descrição normativa.

Feitas essas breves considerações, investiguemos rapidamente cada um dos critérios que integram a hipótese tributária.

#### 4.3.3.1.2 Critério material

Considerado por GERALDO ATALIBA o “[...] *aspecto mais complexo da hipótese de incidência tributária* [...]”, o critério material apresenta a descrição de um comportamento que, uma vez ocorrido sob determinadas coordenadas de tempo e de espaço, conduzirá ao surgimento do vínculo jurídico ao qual se refere o conseqüente normativo<sup>332</sup>.

Tal como anteriormente afirmado, o critério material é formado por um verbo acompanhado do seu complemento.

Esse verbo, por refletir o comportamento de uma pessoa, física ou jurídica, deve ser da classe dos pessoais, o que afasta o emprego de verbos impessoais ou aqueles sem sujeito, “[...] *porque comprometeriam a operatividade dos desígnios normativos, impossibilitando ou dificultando seu alcance*”<sup>333</sup>.

<sup>330</sup> **Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza: princípios, conceitos, regra-matriz de incidência, mínimo existencial, retenção na fonte, renda transacional, lançamento, apreciações críticas**, p. 120.

<sup>331</sup> Item 3.2.5 – A atuação dinâmica da norma jurídica, p. 98-103.

<sup>332</sup> **Hipótese...**, *op. cit.*, p. 106.

<sup>333</sup> Paulo de Barros CARVALHO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 269.

Além de verbos impessoais como, por exemplo, “haver”, e sem sujeitos, como é o caso do “chover”, descabe falar, ainda, de verbos de sentido completo. Ou seja, o verbo não pode ser intransitivo; deve ser de predicação incompleta, sendo, desse modo, obrigatória a presença de um complemento<sup>334</sup>.

#### 4.3.3.1.3 Critério espacial

Na esteira dos ensinamentos de GERALDO ATALIBA, o critério espacial, designado pelo saudoso mestre como “aspecto espacial”, vem a ser constituído pelas coordenadas de espaço “[...] *relevantes para a configuração do fato imponível*”. Em outros termos, são as coordenadas de lugar eleitas pelo legislador como o local em que o comportamento previsto no núcleo da hipótese de incidência tributária deve ocorrer, para que se instaure a relação jurídica tributária prevista no conseqüente normativo.

Tendo em vista que tais indicações nem sempre são expressas, “[...] *carregando implícitos os indícios que nos permitem saber onde nasceu o laço obrigacional*”, conforme leciona PAULO DE BARROS CARVALHO, “[...] *haverá sempre um plexo de indicações, mesmo tácitas e latentes, para assinalar o lugar preciso em que aconteceu aquela ação, tomada como núcleo do suposto normativo*”<sup>335</sup>.

Portanto, o critério espacial da hipótese tributária pode apresentar 3 (três) níveis de elaboração, no que diz respeito aos elementos indicadores das coordenadas de espaço. São eles:

- a) hipótese cujo critério espacial faz menção a determinado local para a ocorrência do fato típico;
- b) hipótese em que o critério espacial alude a áreas específicas, de tal sorte que o acontecimento apenas ocorrerá se dentro delas estiver geograficamente contido;
- c) hipótese de critério espacial bem genérico, onde todo e qualquer fato, que suceda sob o manto da vigência territorial da lei instituidora, estará apto a desencadear seus efeitos peculiares<sup>336</sup>.

---

<sup>334</sup> *Idem.*

<sup>335</sup> *Ibidem*, p. 270-271.

<sup>336</sup> *Ibidem*, p. 272.

Diante da classificação da hipótese de incidência sob a perspectiva do critério espacial, então, podemos incluir sob o manto da primeira espécie os tributos que incidem sobre operações de comércio exterior, como os Impostos de Importação e de Exportação. Na segunda espécie, os impostos incidentes em relação a bens imóveis, urbanos e rurais. Aqui, incluem-se o IPTU e o ITR. Por fim, a terceira espécie abarca todos os demais<sup>337</sup>.

#### 4.3.3.1.4 Critério temporal

O critério temporal da hipótese tributária, conforme já afirmado, consiste no grupo de indicações que oferecem elementos para se identificar, com exatidão, o preciso instante em que ocorre o fato descrito, que desencadeará o surgimento do vínculo jurídico-obrigacional prescrito pelo conseqüente normativo, que une o sujeito ativo, o Estado, detentor de um direito subjetivo, e o sujeito passivo, que possui um dever jurídico, em torno de um objeto, no caso, o tributo.

Segundo leciona MARY ELBE QUEIROZ, o critério temporal “[...] diz respeito ao momento em que se instala o vínculo obrigacional e surge a relação jurídico-tributária entre os sujeitos, com os correspondentes: direito subjetivo do Fisco e dever do sujeito passivo, em função de um objeto”<sup>338</sup>.

Assim, o momento de ocorrência do fato jurídico tributário será “[...] aquele em que estiverem presentes todos os elementos suficientes e indispensáveis para a realizar a hipótese descrita em abstrato na norma jurídica e necessários para a respectiva configuração”<sup>339</sup>.

A partir de tal entendimento afasta-se a equivocada distinção entre “fatos geradores” instantâneos e “complexivos”, uma vez que a incidência tributária se dá em um único instante. Portanto, somente existem “fatos geradores” instantâneos.

Outra importante questão que se coloca é a atribuição da denominação “fato gerador” aos tributos, expressão equívoca e ambígua, por representar duas

<sup>337</sup> Em relação à terceira espécie, cujo critério espacial é genérico, identificando-se, muitas vezes, com o próprio plano de vigência da lei, PAULO DE BARROS CARVALHO adverte que “[...] o critério espacial das normas tributárias não se confunde com o campo de validade da lei” – *Ibidem*, p. 291-292.

<sup>338</sup> **Imposto...**, *op. cit.*, p. 125.

<sup>339</sup> *Ibidem*, p. 126.

realidades distintas<sup>340</sup>; o quê, segundo PAULO DE BARROS CARVALHO, “[...] *contribuiu para o desalinho teórico formado em derredor de gravames como o IPI e o ICMS, cuja consistência material sempre experimentou profundas divergências conceptuais*”<sup>341</sup>.

Isso posto, conforme se pode observar, é de extrema relevância detectar com precisão o momento exato de ocorrência do fato jurídico tributário, uma vez que a sua fixação reflete no respeito e no atendimento aos princípios constitucionais da anterioridade e da irretroatividade, bem como se relaciona ao lançamento e influencia a demarcação do prazo decadencial do direito de a Fazenda Pública lançar<sup>342</sup>.

<sup>340</sup> Abrimos um parêntese aqui para alertar que a expressão “fato gerador”, amplamente utilizada pela comunidade jurídica – certamente contaminada pela linguagem do legislador, assentada num discurso livre, natural, com elevado teor de vagueza e descomprometida com a cientificidade – é empregada, equivocadamente, para designar simultaneamente duas realidades essencialmente distintas: a) descrição hipotética do fato que faz nascer a relação jurídica tributária (plano abstrato); b) a ocorrência do fato descrito no antecedente da norma individual e concreta – Paulo de Barros CARVALHO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 256. Dentre os doutrinadores que formularam críticas a essa terminologia, propondo a distinção entre a previsão legal do fato e o fato concretamente entendido, destacamos ALFREDO AUGUSTO BECKER, que é enfático ao afirmar que essa flagrante equivocidade “[...] *não gera coisa alguma além de confusão intelectual*”. Em razão disso, o grande jurista gaúcho sugeriu “hipótese de incidência” para se referir à descrição normativa abstrata do fato e “hipótese de incidência realizada” para aludir à concretização do fato – **Teoria...**, *op. cit.*, p. 315. GERALDO ATALIBA – inclusive, disparando pertinentes críticas à formulação proposta por ALFREDO AUGUSTO BECKER, uma vez que a “hipótese de incidência realizada” deixa de ser hipótese com a sua ocorrência – designou de “hipótese de incidência” o “[...] *conceito legal (descrição legal, hipotética, de um fato, estado de fato ou conjunto de circunstâncias de fato)*” e de “fato imponible” o fato efetivamente ocorrido no mundo das realidades tangíveis – **Hipótese...**, *op. cit.*, p. 54 e 56. Passando pelas teorizações de PAULO DE BARROS CARVALHO, que faz referência à “hipótese tributária” (descrição normativa do fato) e ao “fato jurídico tributário” (o fato efetivamente concretizado, após o lançamento), abracemos a terminologia proposta por JOSÉ ROBERTO VIEIRA; do nosso ponto de vista a mais apropriada. O ilustre professor da UFPR, escorado nos sólidos e vigorosos ensinamentos de PONTES DE MIRANDA, não abdicou da expressão “hipótese de incidência”, por sua forte carga de significado, e, reconhecendo a adequação da adjetivação construída por PAULO DE BARROS CARVALHO, ao se referir à “hipótese tributária”, pois cumpre o objetivo de restringir a área normativa, optou por falar em “hipótese de incidência tributária” para designar a descrição normativa de um fato de possível ocorrência e em “fato jurídico tributário” para aludir à projeção factual da hipótese – Paulo de Barros CARVALHO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 258-259; José Roberto VIEIRA, **A regra-matriz...**, *op. cit.*, p. 62.

<sup>341</sup> **Curso...**, *op. cit.*, p. 275.

<sup>342</sup> O lançamento deverá reportar-se, sempre, à data de ocorrência do evento tributário, devendo-se reger pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada, ressalvadas, nos termos do CTN, as hipóteses de aplicação da retroatividade da norma interpretativa ou da norma mais benéfica, no que tange às infrações, ou ainda os casos previstos nos §§ 1º e 2º do art. 144 do Código Tributário Nacional – CTN, que assim dispõem: “Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada. § 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros. § 2º O disposto neste artigo

#### 4.3.3.2 O conseqüente

##### 4.3.3.2.1 Generalidades

O conseqüente ou prescritor da norma tributária, conforme leciona PAULO DE BARROS CARVALHO, consiste “[...] *naquela peça do juízo hipotético que estipula a regulação da conduta, prescrevendo direitos e obrigações para as pessoas físicas ou jurídicas envolvidas, de alguma forma, no acontecimento do fato jurídico tributário*”<sup>343</sup>.

O conseqüente normativo apresenta o desenho de uma relação jurídica, definida pela Teoria Geral do Direito como o “[...] *vínculo abstrato, segundo o qual, por força da imputação normativa, uma pessoa chamada de sujeito ativo, tem o direito de exigir de outra, denominada sujeito passivo, o cumprimento de uma certa prestação*”<sup>344</sup>.

É por meio do conseqüente da norma jurídica que se identifica – a partir dos seus critérios pessoal (sujeito ativo e passivo) e quantitativo (base de cálculo e alíquota) – a estrutura da relação jurídico-tributária imputada ao fato, ou seja, do vínculo jurídico que irrompe quando da concretização do fato descrito na hipótese tributária, com a conseqüente prescrição de deveres e direitos, bem como do comportamento almejado pela ordem jurídica.

##### 4.3.3.2.2 Critério pessoal

###### 4.3.3.2.2.1 Noções gerais

O critério pessoal, de acordo com PAULO DE BARROS CARVALHO, “[...] *é o conjunto de elementos, colhidos no prescritor da norma, e que nos aponta quem*

---

*não se aplica aos impostos lançados por períodos certos de tempo, desde que a respectiva lei fixe expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido”.*

<sup>343</sup> **Curso...**, op. cit, p. 295.

<sup>344</sup> *Ibidem*, p. 296-297.

*são os sujeitos da relação jurídica – sujeito ativo, credor ou pretensor de um lado, e sujeito passivo ou devedor do outro*<sup>345</sup>.

Mediante a análise do critério pessoal, portanto, determina-se os sujeitos, ativo e passivo, que compõem a relação jurídica.

A identificação dos sujeitos que integram a relação jurídica possui sede constitucional. Isso porque o Texto Constitucional, por via de regra, fixa o sujeito ativo da relação jurídico-tributária, quando outorga a competência tributária; e, implicitamente, o sujeito passivo, quando estabelece a materialidade da regra-matriz de incidência. É dentro desse contexto, inclusive, que HÉCTOR BELISARIO VILLEGAS formulou a designação “destinatário legal tributário” para se referir ao sujeito passivo<sup>346</sup>; expressão que sofreu adaptação para ser conhecida como “destinatário constitucional tributário”<sup>347</sup>.

#### 4.3.3.2.2 Sujeito ativo

O pólo ativo da relação jurídico-tributária é ocupado pelo credor da prestação, ou seja, aquele que detém o direito subjetivo de exigir o cumprimento de uma determinada prestação pecuniária.

O sujeito ativo pode ser tanto uma pessoa jurídica de direito público, investida de competência constitucional para instituir, legislar, alterar, fiscalizar e arrecadar tributos (pessoas políticas de direito constitucional interno), quanto uma pessoa de direito privado que possua capacidade tributária ativa para arrecadar tributos, configurando, dessa forma, uma hipótese de parafiscalidade. E, nesse caso, de atribuição de titularidade da exigibilidade de tributo a pessoa diversa daquela

<sup>345</sup> *Ibidem*, p. 295.

<sup>346</sup> “O sujeito passivo é, no direito constitucional brasileiro, aquele que a Constituição designou, não havendo discricção do legislador na sua designação. Só pode ser posto nessa posição o ‘destinatário constitucional tributário’ (para usarmos a excelente categorização de Hector Villegas). [...]” – Geraldo ATALIBA, **Hipótese...**, *op. cit.*, p. 80.

<sup>347</sup> Por ter, o sistema tributário brasileiro, conotação eminentemente constitucional, MARÇAL JUSTEN FILHO, aperfeiçoando a expressão, afirma que “[...] pode-se falar não apenas em um destinatário legal tributário, mas também no destinatário constitucional tributário” – **Sujeição tributária passiva**, p. 262.



competente para a sua instituição, tal providência “[...] deverá ser expressa, designando-a explicitamente”<sup>348</sup>.

#### 4.3.3.2.2.3 Sujeito passivo

O sujeito passivo, convencionalmente denominado contribuinte, apresenta íntima conexão com a materialidade da hipótese da regra-matriz de incidência tributária. É a pessoa, física ou jurídica, de quem se exige o cumprimento de certa prestação pecuniária (tributo) ou de deveres instrumentais ou formais, quando se tratar de relações privadas de conteúdo patrimonial.

Com base no artigo 121, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, e consoante as leis ordinárias em matéria tributária, o pólo passivo da relação jurídica tributária pode ser também ocupado, além do contribuinte, pela figura do responsável, ou seja, por terceiro que não realiza o fato jurídico tributário, mas que, por manter relação com ele, a lei o nomeia como sujeito passivo<sup>349</sup>.

#### 4.3.3.2.3 Critério quantitativo

##### 4.3.3.2.3.1 Noções gerais

O critério quantitativo consiste no grupo de “[...] referências às grandezas mediante as quais o legislador pretendeu dimensionar o fato jurídico tributário, para efeito de definir a quantia a ser paga pelo sujeito passivo, a título de tributo”<sup>350</sup>.

O critério quantitativo do conseqüente das normas tributárias origina-se da conjugação da base de cálculo e da alíquota, combinação essa que determina o

<sup>348</sup> Geraldo ATALIBA, **Hipótese...**, op. cit, p. 84.

<sup>349</sup> Código Tributário Nacional: “Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se: I – contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; II – responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei”. Mary Elbe QUEIROZ, **Imposto...**, op. cit, p. 138.

<sup>350</sup> Paulo de Barros CARVALHO, **Curso...**, op. cit, p. 295.

objeto prestacional, ou seja, o valor que o sujeito ativo pode exigir a título de tributo e que o sujeito passivo deve pagar.

Desse modo, devidamente conjugado o binômio formado pela base de cálculo e pela alíquota, é possível identificar e dimensionar os contornos do fato jurídico tributário para se reduzir a uma expressão numérica (*“quantum debeatur”*) o objeto da relação jurídica tributária, consubstanciado numa prestação pecuniária.

#### 4.3.3.2.3.2 Base de cálculo

Base de cálculo, conforme apregoa PAULO DE BARROS CARVALHO, é a grandeza que se destina a dimensionar a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico, de modo que, associando-se à alíquota, determina o valor da prestação pecuniária<sup>351</sup>.

Ademais, a base de cálculo assume extrema importância na identificação das espécies tributárias, ao se associar com o critério material da hipótese tributária.

Disso se extraem suas três funções: a) medir as proporções reais do fato (função mensuradora); b) compor a específica determinação da dívida (função objetiva); c) confirmar, infirmar ou afirmar o critério material expresso na composição do antecedente normativo (função comparativa).

#### 4.3.3.2.3.3 Alíquota

De acordo com MARY ELBE QUEIROZ, o “[...] vocábulo *alíquota* (origem latina – *aliquota* – *pars*) significa parte, percentual, com que um tributo incide sobre um valor a ser tributado”<sup>352</sup>.

Trata-se a alíquota de componente aritmético que, congregado à base de cálculo, confere compostura numérica à dívida, determinando o valor da prestação pecuniária objeto da relação jurídica tributária.

---

<sup>351</sup> *Ibidem*, p. 341-342.

<sup>352</sup> **Imposto...**, *op. cit.*, p. 153.

Diante da sua íntima relação com a base de cálculo, entende-se a obrigatoriedade da sua presença no contexto normativo.

É por meio da alíquota que o legislador promove o princípio da igualdade tributária, o princípio da seletividade e o princípio do não-confisco; implementa suas intenções extrafiscais – incluindo aquelas voltadas à preservação do meio ambiente – e realiza uma das modalidades de isenção, reduzindo as alíquotas à zero – alíquota zero.

#### **4.4 SÍNTESE DA PERSPECTIVA: CORRESPONDÊNCIA ENTRE A PERSPECTIVA ARQUITETÔNICA DO TRIBUTO E A TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL**

Como dito alhures, a norma tributária em sentido estrito, ou seja, a regra-matriz de incidência tributária dirige-se à conduta do indivíduo, nas suas relações intersubjetivas, estando mais especificamente relacionada ao comportamento de pagar tributos.

Isso, por si só, já nos evidencia que o exame da norma tributária em sentido estrito ou regra-matriz de incidência tributária vem ao encontro do objetivo da tributação ambiental, no sentido de dirigir comportamentos para certos desígnios determinados.

Como veremos a seguir, a tributação fundada na extrafiscalidade, nosso próximo objeto de análise, implementada com o intuito de promover valores constitucionais – no caso, a proteção ao meio ambiente, – pode ocorrer tanto pela via do pagamento de tributos, quanto por meio da concessão de incentivos tributários norteadores de condutas, no sentido de direcioná-las à preservação ambiental.

Aperfeiçoando-se por meio do pagamento de tributos, evidentemente, a estrutura da regra-matriz de incidência tributária criada com motivação ambiental deve conter marcas que evidenciem essa finalidade<sup>353</sup>.

---

<sup>353</sup> “Se um determinado ente público pretende utilizar seu poder tributário para com a defesa e preservação do meio ambiente, a estrutura da norma criadora dessa pretensa exação deve ter marcas voltadas a esse fim, ou seja, demonstração da existência de uma motivação ambiental,

E é justamente nesse ponto que o estudo da visão estrutural do tributo se conecta à tributação ambiental e, por conseguinte, aos objetivos propostos pelo presente trabalho.

Realizada essa devida e necessária síntese conclusiva, de molde a indicar, mais claramente, a importância do estudo da estrutura do tributo, para os fins por nós almejados, avancemos para a análise do tributo em sua perspectiva funcional.

---

*de que o desembolso de quantia àquele título vai, pela sua respectiva peculiaridade, trazer direta ou indiretamente benesses para que o meio ambiente se torne ecologicamente equilibrado, inclinado para todos que necessitam de uma adequada qualidade de vida, inclusive das futuras gerações, conforme prescreve o já versado constitucional artigo 225 e tantos outros que tratam também sobre a mesma matéria”* – Ricardo Berzosa SALIBA, **Fundamentos do direito ambiental**, p. 270.

## CAPÍTULO 5

### PERSPECTIVA FUNCIONAL DO TRIBUTO

#### 5.1 PALAVRAS INTRODUTÓRIAS

Em nossa caminhada, promovemos, até aqui, uma análise do tributo tão somente em sua concepção lógico-estrutural, dissociada, portanto, do seu exame sob a sua perspectiva funcional.

Agora, consideremos o tributo em sua feição funcional, o que não implica afirmar, tal como RICARDO BERZOSA SALIBA, que do Direito Tributário nos afastamos, para ingressar no âmbito do Direito Financeiro ou da Ciência das Finanças<sup>354</sup>.

Como tivemos a oportunidade de anotar anteriormente, as visões estrutural e funcional do Direito, e também do Direito Tributário, embora distintas, são complementares.

E, em razão dessa complementaridade dos prismas estrutural e funcional, consideramos ser possível e necessário compreender o Direito como um todo, ora enfatizando a sua concepção lógico-estrutural, ora realçando a sua função promocional.

Acreditamos, assim, não poder ser desprezada a função do tributo, o qual só adquire completude a partir da análise conjugada do seu aspecto funcional com o seu retrato lógico-estrutural.

Isso posto, superado o aspecto formal do tributo, exposto no capítulo anterior, é pela sua vertente funcional que caminharemos a partir de agora, o que redundará na tratativa da fiscalidade e da extrafiscalidade.<sup>355</sup>

---

<sup>354</sup> Afirma esse que os critérios de fiscalidade, extrafiscalidade e parafiscalidade, por nós tratados neste capítulo, são irrelevantes para a identificação dos tributos, configurando tão somente signos de organização de gastos financeiros. Assim escreve o autor: “[...] *ainda que se admitindo tais identificações, para não desmerecê-las por completo, entendemos que elas, no máximo, se aplicam sob a ótica do Direito Financeiro e não Tributário, [...]*” (sic) – **Fundamentos...**, op. cit., p. 271.

<sup>355</sup> Muito embora a “extrafiscalidade” se acomode no campo econômico, PAULO DE BARROS CARVALHO, com o brilhantismo que lhe é característico, delimita com precisão a área da qual se ocupa o jurista para o estudo do tema. Como bem observa o ilustre professor da USP e da PUC/SP, “[...] a tônica da extrafiscalidade não reside na existência de um instrumento jurídico-

## 5.2 FISCALIDADE DOS TRIBUTOS

Ao tecer o comentário de que os “arts 145 a 162 da Constituição Federal/1998 não deixam dúvidas de que a República Federativa do Brasil é um ‘Estado Tributário’”, DOUGLAS YAMASHITA aponta a finalidade primeira de todo tributo, assim por ele indicada: “[...] obtenção de recursos financeiros para cobrir as despesas gerais do Estado [...]”<sup>356</sup>.

Essa atividade de arrecadação de recursos para a consecução dos objetivos estatais decorre da “[...] supremacia do interesse público sobre o interesse do particular”, como nos ensina MARCUS DE FREITAS GOUVÊA, que, diante disso, conclui:

No Estado Democrático de Direito, que obedece a regime constitucional, que valoriza a livre iniciativa e o direito de propriedade, que adota o capitalismo como sistema econômico, cujas regras impedem, ou limitam severamente a atividade econômica estatal, seja como proprietário dos meios de produção, seja como agente econômico, é axiomático adotar-se a tributação como forma de obtenção de recursos para financiar a concretização dos fins estatais<sup>357</sup>.

Nos termos do artigo 173, “caput”, da Constituição Federal de 1988, é vedada ao Estado a exploração direta de atividade econômica, ressalvadas as hipóteses em que o seu exercício se fizer necessário aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo.

---

*tributário, considerado em si mesmo e analisado segundo seus efeitos no universo do Direito. Toda ênfase desse conceito se aloja nos objetivos consoante os quais virá a ser empregado o dispositivo jurídico armado aos propósitos disciplinadores. O estudioso da problemática extrafiscal não vai perquirir da natureza jurídica essencial do instrumento empregado, mas apenas da sua adequação a determinados fins que, por razões políticas, sociológicas ou econômicas, o Estado visa alcançar. Esta especulação é sobre a conveniência ou não do meneio de certa figura tributária, tendo em vista a ordenação de alguma atividade, que suscite o controle do Estado”. Sob essa óptica, PAULO DE BARROS CARVALHO não vê qualquer diferença essencialmente jurídica entre os tributos fiscais e os extrafiscais, uma vez que “[...] no plano das iniciativas extrafiscais, tanto como no campo da simples fiscalidade, estará o jurista às voltas com as mesmas categorias: norma jurídica, hipóteses tributárias, sujeito ativo, sujeito passivo, base de cálculo, alíquota, imunidade, isenção, constitucionalidade, legalidade, competência, capacidade, etc” – O instituto da isenção como instrumento de extrafiscalidade, in **Projeção: Revista Brasileira de Tributação e Economia**, p. 32.*

<sup>356</sup> Eficácia do princípio da capacidade contributiva no Brasil, in Klaus TIPKE e Douglas YAMASHITA, **Justiça...**, op. cit, p. 61.

<sup>357</sup> **A extrafiscalidade no direito tributário**, p. 40.

Decorrência lógica disso é a necessidade de o Estado recorrer ao particular para obter, por meio da tributação, os recursos financeiros essenciais à sua manutenção e à concretização dos objetivos que lhe são atribuídos.

Assim, “[...] sempre que a organização jurídica do tributo denuncie que os objetivos que presidiram sua instituição [...] estejam voltados ao fim de abastecer os cofres públicos, sem que outros interesses – sociais, políticos ou econômicos – interfiram no direcionamento da atividade impositiva”, estaremos a falar em fiscalidade<sup>358</sup>.

Neste sentido, oportunas as palavras de MARCOS ANDRÉ VINHAS CATÃO, que assim se pronuncia:

[...] o tributo, enquanto instrumento de soberania, constitui-se na partilha ou intromissão na receita dos particulares de modo a fazer frente às despesas públicas que o Estado, seja por mandamento constitucional, seja por reclamo social, é obrigado a custear. A maior expressão, portanto, da arrecadação estatal ou da receita pública é o tributo, ou a receita tributária. Tem, portanto, o tributo, por finalidade precípua, a captação das riquezas geradas pelos indivíduos, de modo a financiar as despesas do Estado.<sup>359</sup>

Convergindo para a mesma direção, SIMONE MARTINS SEBASTIÃO, manifesta-se no seguinte sentido:

A finalística fiscal é aquela que mais comumente se associa aos tributos, vale dizer, enquanto receitas derivadas do Estado. São necessárias para fins de fornecimento de recursos financeiros para que o mesmo possa pôr em prática suas atividades no cumprimento das metas preestabelecidas de atingimento do bem-estar comum e da paz social<sup>360</sup>.

Indubitavelmente, portanto, o financiamento do Estado constitui o desígnio primordial da tributação. Donde extraímos a finalidade fiscal dos tributos, consistente na arrecadação de recursos financeiros, sem os quais o exercício das atribuições

<sup>358</sup> Paulo de Barros CARVALHO, **Curso...**, op. cit, p. 244.

<sup>359</sup> **Regime jurídico dos incentivos fiscais**, p. 2.

<sup>360</sup> **Tributo...**, op. cit, p. 130.

mínimas do Estado resta comprometido, tal como já expusemos no Capítulo 1, mais especificamente em seu item 1.4 – Atividade financeiro do Estado<sup>361-362</sup>.

Revelada, assim, a finalidade fiscal do tributo, de natureza eminentemente arrecadatória, passemos a tratar da tributação sob outra perspectiva que não aquela relacionada à mera transferência de recursos financeiros do particular para o Estado, mas sim aquela consubstanciada na indução de comportamentos sintonizados com os objetivos sociais, políticos e econômicos do Estado.

Adentremos, pois, no campo da função extrafiscal dos tributos.

## 5.3 EXTRAFISCALIDADE

### 5.3.1 Algumas prévias considerações

Em oposição à cega ideia de que o tributo possui apenas e tão somente a função arrecadatória – com o objetivo de fazer frente às despesas públicas –, surge a visão de que o tributo carrega também outra função, extrafiscal, com reflexos no campo social e econômico, responsável por direcionar comportamentos com vistas ao atendimento dos anseios perseguidos pelo Estado e pela sociedade, no caso, a defesa e a preservação do meio ambiente.

Inegável, portanto, é a relação existente entre os chamados “tributos ambientais” e a extrafiscalidade. Por essa razão, impõe-se analisarmos o conceito desse valor finalístico, bem como fixarmos os seus limites.

Contudo, antes de tratarmos da noção de extrafiscalidade, pedimos licença e abrimos um pequeno parêntese, para lembrar que é por meio da linguagem

<sup>361</sup> A respeito da fiscalidade, WILMA PERES COSTA assim leciona: “A fiscalidade, ou seja, a capacidade de extrair legitimamente recursos da sociedade toca centro nevrálgico do poder do Estado. É ela que fornece a base material para a efetivação de todas as outras dimensões do poder – a fabricação e a implementação das leis, a constituição das forças policiais e militares, o financiamento dos sistemas de produção de imaginários e crenças, em uma palavra, a extensão do poder sobre o ângulo privilegiado para pensar historicamente o Estado e a natureza das sinergias que a construção das instituições estatais desenvolvem tanto no plano das relações entre o centro político e as suas partes (províncias, municipalidades) como no daqueles que impulsionam a distinção entre a esfera pública e a ordem privada” – Conflito e convergência na construção do centro político: repensando a questão da centralização no Império, in Eurico Marcos Diniz DE SANTI (coord.), **Curso de direito tributário e finanças públicas: do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico**, p. 88-89.

<sup>362</sup> Item 1.4 – Atividade financeira do Estado, p. 34-42.



prescritiva do direito positivo, entendido como o complexo de normas jurídicas válidas num certo tempo e lugar, que se incentiva ou reprime comportamentos, respectivamente, benéficos ou nocivos aos valores que a sociedade reputa preciosos.

Isso porque o direito positivo, vertido que está numa camada de linguagem prescritiva, volta-se para a disciplina dos comportamentos humanos, nas suas relações intersubjetivas, organizando as condutas das pessoas, umas em relação às outras, de modo a conduzi-las rumo ao alcance dos valores almejados pela sociedade.

Nesse sentido, LOURIVAL VILANOVA, referindo-se à linguagem prescritiva como aquela, “[...] cuja finalidade é ‘alterar a circunstância’, e cujo destinatário é o homem e sua conduta no universo social”, realça o caráter fundamental do Direito com as seguintes palavras:

Altera-se o mundo físico mediante o trabalho e a tecnologia, que o potencia em resultados. E altera-se o mundo social mediante a linguagem das normas, uma classe da qual é a linguagem das normas do Direito<sup>363</sup>.

Portanto, o direito posto tem o condão de direcionar comportamentos, de alterar o mundo social. Isso se aplica, evidentemente, às normas atinentes aos tributos, que, quando analisados sob a óptica ambiental, transitam do finalismo fiscal, meramente arrecadatório, para ingressar no conjunto dos tributos extrafiscais.

### 5.3.2 Contornos conceptuais

Com base no sistema tributário tradicional, os tributos foram, originariamente, concebidos como instrumento de transferência de recursos privados ao Estado, para o financiamento das despesas públicas. Diante disso, ao promover o custeio dos serviços públicos, o tributo assume uma função nitidamente financeira, podendo, assim, ser rotulado de tributo fiscal, tal como já destacamos linhas atrás.

---

<sup>363</sup> **As estruturas...**, *op. cit.*, p. 4.

Contrapondo-se a essa visão tradicionalista, em que o escopo do tributo consiste em carrear recursos financeiros para o Estado, a tributação baseada na extrafiscalidade surge como instrumento viável para a regulação das atividades econômicas, visando a indução de comportamentos sociais – de forma a harmonizá-los com os objetivos almejados pela sociedade, representada pelo Estado – e desvinculando-se do seu caráter meramente arrecadatório<sup>364</sup>.

Não se trata, tal como nos lembra JOSÉ CASALTA NABAIS, de uma novidade do Estado Social<sup>365</sup>. No entanto, foi nesse modelo de Estado – ao menos, acreditamos, – pelo próprio grau de evolução e complexidade das relações sociais, que exigem a intervenção estatal, que a tributação com teor extrafiscal ganhou importância. Nessa linha, oportunas são as palavras do insigne professor português:

A título de primeira nota, trata-se de lembrar que os impostos extrafiscais não constituem uma novidade do estado social, já que neles sempre se incluíram os clássicos impostos aduaneiros protectivos, bem antigos e conhecidos do estado liberal cuja finalidade era (e é) a de proteger os respectivos espaços económicos nacionais, pelo que a actual forma de estado – o estado social – se limitou a acrescentar a esses os chamados impostos ordenadores ou orientadores que, justamente por terem objectivos dominantes de intervenção económica e social, desencadearam a ampla problemática da sua legitimidade constitucional. Como segunda nota, há que assinalar que estes últimos impostos extrafiscais – os únicos que constituem portanto um verdadeiro *apport* do estado social – são bastante mais raros do que, à primeira vista, se possa pensar, pois o legislador (fiscal) escassamente erige em finalidade dominante dum imposto a intervenção económica ou social, convertendo-o assim numa medida de política económico-social por via fiscal (*sic*)<sup>366</sup>.

A tributação com objetivos extrafiscais, presente há tempos, mesmo que de forma tênue, nos mais diversos modelos de Estado, demonstra-se, então, ser bastante útil para lidar com as multifacetadas realidades sociais, o quê nos

<sup>364</sup> “Quando os impostos são empregados como instrumento de intervenção ou regulação pública, a função fiscal propriamente dita, ou ‘puramente fiscal’, é sobrepujada pelas funções ‘extrafiscais’. A sua técnica é, então, adaptada ao desenvolvimento de determinada política, ou diretriz” – Aliomar BALEEIRO, **Uma introdução...**, op. cit., p. 189.

<sup>365</sup> Demonstrando não se tratar, a extrafiscalidade, de fenómeno recente, ALIOMAR BALEEIRO, aponta os “[...] direitos alfandegários altamente onerosos para a proteção da produção nacional”, como uma das mais antigas formas de aplicação do tributo com fins extrafiscais. De nítida feição extrafiscal, a exigência dos direitos alfandegários não tinha, como ainda não tem, objetivo arrecadatário, prestando-se, precipuamente, a equilibrar a balança comercial, provocando “[...] o encarecimento das mercadorias estrangeiras”, como forma de proteger a indústria nacional – *Ibidem*, p. 190.

<sup>366</sup> José Casalta NABAIS, **O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**, p. 630.

credencia a afirmar, desde já, a possibilidade de a tributação voltar-se, nessa perspectiva, para a preservação do meio ambiente.

Isso porque, reforçando, de certa forma, o que dissemos, a extrafiscalidade acompanha as tendências da conjuntura econômica e social.

Nesse sentido, observemos que, em interessante e precioso estudo intitulado “Extrafiscalidade Socioambiental”, JAMES MARINS e JEFERSON TEODOROVICZ bem traçaram um aporte histórico-doutrinário acerca desse fenômeno, propondo uma investigação que considere o novo perfil da extrafiscalidade, ajustado às atuais necessidades contemporâneas<sup>367</sup>.

Sem revisitar a rigorosa construção argumentativa dos autores, por se mostrar incompatível com os modestos limites da presente dissertação, o que nos interessa apenas é observar que, ao final do ensaio, comprovando a disposição de empregar a extrafiscalidade em conformidade com as mais variadas realidades sociais e econômicas, os autores paranaenses foram felizes em concluir pela possibilidade e necessidade de se promover o redimensionamento da finalidade extrafiscal dos tributos, “[...] agora orientada pelos ideais de sustentabilidade”<sup>368</sup>.

<sup>367</sup> Extrafiscalidade socioambiental, in Edvaldo Pereira de BRITO (coord.), **Revista tributária e de finanças públicas** n° 90, p. 73-123.

<sup>368</sup> *Ibidem*, p. 119. Registremos, aqui, as conclusões desses autores, a respeito do redimensionamento da tributação extrafiscal para a implementação de políticas ambientais: “A tributação extrafiscal seguiu o revivimento proporcionado pela expressa tendência à utilização da tributação extrafiscal socioambiental, que representa a nova manifestação contemporânea da política extrafiscal influenciada pela crescente conscientização mundial para as necessidades de conservação e proteção socioambiental, sempre remetidas aos atuais discursos em defesa da sustentabilidade sistêmica, inspirando o Brasil e as demais nações do planeta. Se o sistema tributário brasileiro já dá sinais de adaptação às exigências da sustentabilidade sistêmica, da qual a extrafiscalidade socioambiental é seu veículo principal, não nos parece aceitável que a doutrina ainda se mantenha tímida frente à realidade tão evidente. É imprescindível que hoje, para uma adequada interpretação das normas que direta ou indiretamente relacionam-se a essa manifestação da extrafiscalidade, os estudos jurídicos aproximem-se, sem pré-conceitos, dos conhecimentos adquiridos por outros ramos do direito, sobretudo, neste caso, a economia e a política fiscal, social e ambiental. Seja para entender como esse fenômeno procede nessas realidades, seja para realizar as adequadas adaptações contenciosas à exigência do ordenamento jurídico tributário, é evidente que a socioambientalidade está cada dia mais perceptível aos olhos dos intérpretes do direito tributário. Apesar da histórica tendência de ‘direito de arrecadação’ que se vinculou ao direito tributário, e, por sua vez, às tendências individualistas, restritivistas, e fiscalistas, além dos entraves metodológicos desenvolvidos pela doutrina frente a estudos interdisciplinares, a chave para a compreensão de fenômenos correlatos escapa à perspectiva minimalista já consolidada em nossa doutrina. Despidos desses entraves que só prejudicam a correta análise do fenômeno financeiro, este sempre complexo, independentemente da perspectiva que seja analisado, a extrafiscalidade socioambiental deverá ser estudada com maior afinco progressivamente frente às novas exigências socioambientais direcionadas ao desenvolvimento sustentável, que a cada dia ficam mais fortes, na medida em que a consciência de que o progresso econômico muitas vezes possui seu preço, na maioria das vezes, imperceptível em curto ou médio prazo, mas devastadores em longo prazo” – *Idem*.

Isso posto, retomando o raciocínio, sigamos adiante para colher, na doutrina, a noção de extrafiscalidade.

Novamente recorrendo aos ensinamentos de JAMES MARINS e JEFERSON TEODOROVICZ, comecemos por observar, numa primeira aproximação, os contornos por eles traçados. Em seus dizeres:

Em análoga alusão à já clássica diferenciação entre o “jurídico” e o “extrajurídico”, a extrafiscalidade poderia ser remetida no sentido de tudo que não é fiscal, ou seja, de tudo que não diz respeito à fiscalidade, ao tributo, ao direito tributário. No entanto, estamos nos referindo à “extrafiscalidade” enquanto técnica vinculada à ideia de fiscalidade. Fiscalidade no sentido de fisco, fiscalismo, arrecadação pura e simples. Arelada a essa ideia de fiscalidade, a noção de extrafiscalidade significa tudo que, dentro do âmbito de atuação dos tributos, alcance objetivos que escapem, primária ou secundariamente, à meta de arrecadação, ou finalidade fiscal. Portanto, em primeira aproximação, a extrafiscalidade pode ser entendida como a utilização de tributos (e por isso a ideia de fiscalidade), com o objetivo que não seja prioritariamente a arrecadação<sup>369</sup>.

Das palavras dos ilustres juristas paranaenses, extraímos que a extrafiscalidade é compreendida, de início, por via da exclusão, uma vez que fixamos a sua noção a partir da ideia de fiscalidade, em torno da qual a tributação com fins extrafiscais gravita.

Extrafiscalidade, portanto, com base nos elementos que nos foram fornecidos, pode ser entendida como a técnica de utilização do tributo com o escopo de obter efeitos que transcendem à mera arrecadação.

Aprofundando um pouco mais, observemos os ensinamentos de JOSÉ CASALTA NABAIS, eminente professor da Faculdade de Direito de Coimbra, que, ao traçar o quadro do fenômeno extrafiscal, bem evidenciou os efeitos da extrafiscalidade nos campos econômico e social, assim se pronunciando:

A extrafiscalidade traduz-se no conjunto de normas que, embora formalmente integrem o direito fiscal, tem por finalidade principal ou dominante a consecução de determinados resultados econômicos ou sociais através da utilização do instrumento fiscal e não a obtenção de receitas para fazer face às despesas públicas. Trata-se assim de normas (fiscais) que, ao preverem uma tributação, isto é, uma ablação ou amputação pecuniária (impostos), ou uma não tributação ou uma tributação menor à requerida pelo critério da capacidade contributiva, isto é, uma renúncia total ou parcial a essa ablação ou amputação (benefícios fiscais),

---

<sup>369</sup> *Ibidem*, p. 76.

estão dominadas pelo intuito de actuar directamente sobre os comportamentos económicos e sociais dos seus destinatários, desincentivando-os, neutralizando-os nos seus efeitos económicos e sociais ou fomentando-os, ou seja, de normas que contêm medidas de política económica e social (*sic*)<sup>370</sup>.

Nesse sentido – da tributação com finalidade extrafiscal como forma de intervenção estatal na economia –, é farta a doutrina em pronunciamentos oriundos de estudiosos de peso.

Vejamos, em primeiro lugar, as palavras do professor pernambucano JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES a respeito do tema:

A doutrina da extrafiscalidade – ao contrário da concepção da finança “neutra” – não considera a atividade financeira um simples instrumento ou meio de obtenção de receita, utilizável para o custeio da despesa pública. Através dela, o Estado provoca modificações deliberadas nas estruturas sociais. É, portanto, um fator importantíssimo na dinâmica socioestrutural<sup>371</sup>.

RICARDO LOBO TORRES, por sua vez, percebendo as peculiaridades do fenômeno, concebe a extrafiscalidade a partir de uma “[...] *dupla configuração* [...]”, de modo que, de acordo com as suas reflexões, a tributação com fins extrafiscais pode ser exercida por meio da sua absorção pela fiscalidade ou, então, aperfeiçoar-se mediante ingressos não-tributários. São suas firmes palavras:

A extrafiscalidade, como forma de intervenção estatal na economia, apresenta uma dupla configuração: de um lado, a extrafiscalidade se deixa absorver pela fiscalidade, constituindo a dimensão finalista do tributo; de outro, permanece como categoria autônoma de ingressos públicos, a gerar prestações não-tributárias.

A extrafiscalidade, diluída na fiscalidade, exerce variadíssimas tarefas de política econômica, competindo-lhe, entre outras: o desestímulo ao consumo de certos bens nocivos à saúde, como o álcool e o fumo, objeto de incidência seletiva do IPI e do ICMS; o incentivo ao consumo de algumas mercadorias, como o álcool carburante após a crise do petróleo; a inibição da importação de bens industrializados e o incentivo à exportação, através dos impostos aduaneiros etc.

Além de significar a dimensão finalista e intervencionista do tributo, a extrafiscalidade também pode revestir a forma de ingressos não-tributários, de conteúdo exclusivamente econômico, sem o objetivo de contribuir para

<sup>370</sup> O dever..., *op. cit.*, p. 629.

<sup>371</sup> Introdução..., *op. cit.*, p. 47.

as despesas gerais do Estado. Falta-lhe a destinação pública, principal ou acessória. No Brasil as prestações extrafiscais desapareceram com a Emenda Constitucional nº 1, de 1969, que incorporou as contribuições econômicas ao rol dos tributos, atitude intervencionista que se manteve na CF (art. 149)<sup>372</sup>.

Ainda, de forma sintética, porém dotada de elevada racionalidade, é a manifestação de PAULO DE BARROS CARVALHO, para quem extrafiscalidade consiste “[...] no emprego de fórmulas jurídico-tributárias para a obtenção de metas que prevalecem sobre os fins simplesmente arrecadatórios de recursos monetários”<sup>373</sup>.

Disso não discorda o mestre GERALDO ATALIBA, para quem a extrafiscalidade apresenta como nota característica o “[...] uso de instrumentos tributários para a obtenção de finalidades não arrecadatórias, mas estimulantes, indutoras ou coibidoras de comportamentos, tendo em vista outros fins, a realização de outros valores constitucionalmente consagrados”<sup>374</sup>.

Dessa forma, em sua concepção funcional, o tributo torna-se instrumento jurídico hábil – com reflexo econômico – capaz de induzir, estimulando ou desestimulando, comportamentos sociais. E, segundo JAMES MARINS e JEFERSON TEODOROVICZ, a “[...] lógica é bastante simples. Tributa-se mais a atividade que se pretenda desincentivar. Ao contrário, tributa-se menos a atividade que se pretenda incentivar”<sup>375</sup>.

Nessa esteira, nos dizeres de SIMONE MARTINS SEBASTIÃO:

<sup>372</sup> **Curso...**, op. cit, p.187. Acreditamos encontrar em JOSÉ CASALTA NABAIS uma explicação mais clara das duas faces da extrafiscalidade: “[...] a extrafiscalidade se expande por dois grandes domínios, cada um deles traduzindo uma técnica de intervenção ou conformação social por via fiscal: a dos impostos extrafiscais, orientados para a dissuasão ou evitação de determinados comportamentos (em que são de integrar os chamados agravamentos extrafiscais de impostos fiscais), e a dos benefícios fiscais dirigidos ao fomento, incentivo ou estímulo de determinados comportamentos” – **O dever...**, op. cit, p. 630.

<sup>373</sup> **Curso...**, op. cit, p. 246.

<sup>374</sup> IPTU – progressividade, in **Revista de Direito Público nº 93**, p. 237.

<sup>375</sup> Extrafiscalidade socioambiental, in Edvaldo Pereira de BRITO (coord.), **Revista...**, op. cit, p. 77. Nesse sentido, oportunos são os ensinamentos de ROQUE ANTONIO CARRAZZA, para quem passamos a palavra: “Há extrafiscalidade quando o legislador, em nome do interesse coletivo, aumenta ou diminui as alíquotas e/ou as bases de cálculo dos tributos, com o objetivo principal de induzir os contribuintes a fazer ou a deixar de fazer alguma coisa. Por aí se vê que a extrafiscalidade nem sempre causa perda de numerário; antes, pode aumentá-lo, como, por exemplo, quando se exacerba a tributação sobre o consumo de cigarros” – **Curso...**, op. cit, p. 118.

[...] o fim maior da instituição de determinada figura tributária não é a arrecadação em si, mas os efeitos indutivos de comportamento que atingem os contribuintes, de maneira a estimulá-los ou desestimulá-los a adotar determinadas condutas sintonizadas com os objetivos sociais, políticos e econômicos do Estado<sup>376</sup>.

Tratando dos signos fiscalidade e extrafiscalidade, e, ainda, da parafiscalidade – termos comumente utilizados pela Ciência do Direito para exprimir os valores finalísticos dos tributos, – PAULO DE BARROS CARVALHO enuncia:

A experiência jurídica mostra-nos, porém, que, vezes sem conta, a compostura da legislação de um tributo vem pontilhada de inequívocas providências no sentido de prestigiar certas situações, tidas como social, política ou economicamente valiosas, às quais o legislador dispensa tratamento mais confortável ou menos gravoso. A essa forma de manejar elementos jurídicos usados na configuração dos tributos, perseguindo objetivos alheios aos meramente arrecadatórios, dá-se o nome de *extrafiscalidade (sic)*<sup>377</sup>.

Esse entendimento não é exclusivo da doutrina pátria, como se observa a partir das palavras de JUAN MARTÍN QUERALT, CARMELO LOZANO SERRANO, GABRIEL CASADO OLLERO e JOSÉ MANUEL TEJERIZO LÓPEZ:

*El tributo tiene como finalidad esencial possibilitar la financiación del gasto público, aunque puede dirigirse también a satisfacer otros objetivos públicos: propiciar una política de creación de empleo, estimular el desarrollo económico de una determinada zona geográfica, fomentar determinadas actividades, etc*<sup>378</sup>.

Merecedoras de nota, também, as ponderações trazidas por FERNANDO SÁINZ DE BUJANDA, que, muito embora tratando especificamente da temática relativa à política fiscal, acaba por se referir aos seus efeitos extrafiscais, tendentes a promover o alcance dos objetivos visados pelo Estado:

*[...] la política fiscal no puede ser una política neutral vis a vis de la economía y de la comunidad, como enseñaba la escuela clásica, sino que*

<sup>376</sup> **Tributo...**, *op. cit.*, p. 133.

<sup>377</sup> **Curso...**, *op. cit.*, p. 244-245.

<sup>378</sup> **Curso de derecho financeiro y tributario**, p. 88.

*ha de estar enderezada hacia la realización de los objetivos del Estado acordes con el fin supremo de la prosperidad social. La política fiscal produce, en general, efectos extrafiscales – es decir, sociales, económicos, sóciopolíticos y demográficos –, independientemente de la voluntad del legislador. Reconocido el hecho de que no es posible limitar los objetivos del impuesto a fines puramente fiscales, conviene reconocer de una vez para siempre la multiplicidad de tales incidencias y adaptar a ellas una política fiscal apropiada. Hay dos argumentos en favor de esta misión de la política fiscal. Uno es de índole técnica; el otro, de carácter sócio-político. El argumento técnico consiste en el hecho de que no hay un solo método de imposición que no ejerza su influjo en la vida económica. El argumento socio-político exige una sincronización y una armonización de los objetivos del impuesto con los fines del Estado<sup>379</sup>.*

Assim, verificado o impacto que os tributos exercem nos comportamentos sociais, justificável é a transfiguração progressiva do finalismo clássico dos tributos para o finalismo extrafiscal. No entanto, devemos advertir, essa transição não conduziu ao desaparecimento da finalística fiscal, a qual permanece atrelada à extrafiscalidade, embora, em alguns casos, numa intensidade menor.

Dito de outra forma, a tributação fundada na extrafiscalidade não conduz ao equivocado raciocínio de que o Estado optou por deixar de arrecadar tributos. *“Fiscalidade e extrafiscalidade [...] estão sempre e necessariamente juntas”*, nos ensina MARCUS DE FREITAS GOUVÊA<sup>380</sup>. O que se verifica, em verdade, nesse caso, é a prevalência da finalidade extrafiscal em detrimento dos objetivos meramente arrecadatórios, de maneira que o escopo da imposição tributária transcende o arrecadar para, antes disso, direcionar comportamentos sociais, adequando-os aos objetivos que o Estado anela<sup>381</sup>.

Nesse sentido, convém observarmos os comentários de ALFREDO AUGUSTO BECKER acerca do tema:

<sup>379</sup> **Hacienda...**, *op. cit.*, p. 19.

<sup>380</sup> Em relação à coexistência do finalismo fiscal e do finalismo extrafiscal, MARCUS DE FREITAS GOUVÊA assim assevera: *“Separam-se, apenas, hipoteticamente, para maior clareza de exposição. Eventualmente, na experiência jurídica, verifica-se a preponderância de um dos princípios, porém não supressão de um em prol da existência de outro”* – **A extrafiscalidade...**, *op. cit.*, p. 47.

<sup>381</sup> Nesse sentido, RICARDO BERZOSA SALIBA sustenta que a extrafiscalidade é identificada a partir dos efeitos que a norma jurídica produz na esfera social, os quais *“provocam, além do ingresso nos cofres públicos de quantias que sirvam para abastecê-los com vista ao financiamento de gastos na ordem geral (organização de gastos públicos), como também para a implementação de políticas sociais, visando dirigir uma economia nacional através da redistribuição de riquezas – rendas e patrimônios”* (sic) – **Fundamentos...**, *op. cit.*, p. 272.



A principal finalidade de muitos tributos (que continuarão a surgir em volume e variedade sempre maiores pela progressiva transfiguração dos tributos de finalismo clássico ou tradicional) não será a de um instrumento de arrecadação de recursos para o custeio das despesas públicas, mas a de um instrumento de *intervenção* estatal no meio social e na economia privada. Na construção de cada tributo não mais será ignorado o finalismo extrafiscal, nem será esquecido o fiscal. Ambos coexistirão, agora de um modo consciente e desejado; apenas haverá maior ou menor prevalência deste ou daquele finalismo<sup>382</sup>.

Compartilhando desse entendimento de coexistência do finalismo fiscal e extrafiscal do tributo, PAULO DE BARROS CARVALHO assevera não existir entidade tributária que se possa dizer pura, no sentido de realizar a fiscalidade inteiramente desvinculada da extrafiscalidade. Para o ilustre professor da USP e da PUC/SP, esses “[...] dois objetivos convivem, harmônicos, na mesma figura impositiva, sendo apenas lícito verificar que, por vezes, um predomina sobre o outro”<sup>383</sup>.

Nesse mesmo sentido, JAMES MARINS e JEFERSON TEODOROVICZ afirmam ser impossível separar, de forma incisiva e absoluta, o valor finalístico fiscal do extrafiscal, “[...] haja vista que sempre, em maior ou menor grau, o tributo apresentará um grau de fiscalidade, e um grau de extrafiscalidade”<sup>384</sup>.

De todo o exposto, portanto, adentrando na seara da extrafiscalidade, inferimos, em síntese, a finalidade econômica, política e social dessa modalidade de tributação, como forma de agasalhar valores constitucionais. Nesse sentido, JOSÉ MARCOS DOMINGUES DE OLIVEIRA assim leciona:

A tributação pode exercer uma grande influência na atividade econômica, dado que os tributos são um dos maiores custos empresariais. Os tributos podem ser utilizados como instrumento de regulação econômica indireta (“ordnungsteuer”): uma atividade ou produção que é altamente tributada pode ser abandonada em favor de atividades ou bens sujeitos a tributação menos onerosa.

<sup>382</sup> **Teoria...**, op. cit, p. 629-630. Ainda tratando da coexistência do finalismo fiscal com o extrafiscal, merecem registro as seguintes palavras de BECKER: “Da observação de que os tributos extrafiscais estão continuamente crescendo em variedade e importância econômica, não se deve concluir que se chegará a uma fase em que a tributação extrafiscal sobrepujará a fiscal. O que no passado ocorreu foi a prevalência absoluta da tributação simplesmente fiscal, ante uma tímida e esporádica tributação extrafiscal quase sempre exercida de um modo inconsciente ou rudimentar” – *Ibidem*, p. 639.

<sup>383</sup> **Curso...**, op. cit, p. 245-246.

<sup>384</sup> Extrafiscalidade socioambiental, in Edvaldo Pereira de BRITO (coord.), **Revista...**, op. cit, p. 94.

Diante disso, eis a razão pela qual, para o autor, os tributos são, nesse caso, designados de extrafiscais:

[...] os tributos se dizem extrafiscais, porque eles não visam arrecadar fundos para financiamento da Despesa (alguns objetivam o não-recolhimento – como a barreira alfandegária); sua finalidade é de outra natureza, econômica ou política, isto é, dirigir a economia visando a um fim político, sendo assim tributos regulatórios ou ordinatórios [...] <sup>385</sup>.

Observamos, assim, a partir das palavras lançadas acima, que a nota distintiva para a classificação dos tributos em fiscais ou extrafiscais se aproxima bastante do exame da eficácia social das normas, interessando mais ao campo da Sociologia – mais precisamente, da Sociologia Jurídica – do que ao da Ciência do Direito <sup>386</sup>.

Feitas as reflexões necessárias acerca dos valores finalísticos dos tributos, temos para nós que, no caso particular dos tributos ambientais, a extrafiscalidade deve ser entendida não como um meio de impedir determinada atividade – existindo para tanto as proibições, – mas como um meio de desestimulá-la, como mecanismo condicionador da liberdade de escolha do agente econômico, mediante a graduação tributária, estabelecida segundo critérios ambientais <sup>387</sup>. A partir disso, cabe ao contribuinte optar, dentre as condutas lícitas possíveis, por aquela que melhor se enquadra com a sua atividade e que gera menos danos ao meio ambiente <sup>388</sup>.

Apresentados os contornos conceptuais da extrafiscalidade, importa polarizar a nossa atenção nos pressupostos, limites e objetivos que lhe conferem legitimidade.

<sup>385</sup> Proteção ambiental e sistema tributário – Brasil e Japão: problemas em comum?, in James MARINS (coord.), **Tributação e meio ambiente**, p. 116.

<sup>386</sup> Segundo PAULO DE BARROS CARVALHO, a eficácia social ou efetividade consiste “[...] na produção concreta de resultados na ordem dos fatos sociais”, ou seja, diz respeito à “[...] produção das conseqüências desejadas pelo elaborador das normas, verificando-se toda vez que a conduta prefixada for cumprida pelo destinatário” – **Direito tributário**..., *op. cit.*, p. 101-102.

<sup>387</sup> José Marcos Domingues de OLIVEIRA, Proteção ambiental e sistema tributário – Brasil e Japão: problemas em comum?, in James MARINS, **Tributação**..., *op. cit.*, p. 107.

<sup>388</sup> Em síntese, a intenção dessa medida – proporcionar ao agente econômico a escolha da alternativa mais adequada à sua atividade, com vistas à preservação ambiental – é direcionar a conduta daqueles que fazem uso dos recursos naturais – seja majorando a carga tributária incidente sobre a atividade mais prejudicial ao meio ambiente, em consonância, por óbvio, com os ditames dos princípios do não-confisco e da capacidade contributiva, seja concedendo incentivos tributários, – de forma a obter um comportamento ecologicamente mais adequado.

No entanto, antes de ingressarmos nesse terreno, anotemos algumas palavras em relação às *normas tributárias indutoras*, objeto de competente estudo do professor LUÍS EDUARDO SCHOUERI, eminente professor titular do Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário da USP.

### **5.3.3 A norma tributária indutora como espécie do gênero extrafiscalidade**

Como pudemos notar, a partir dos contornos conceituais da extrafiscalidade acima expostos, a sua noção é extraída a partir da ideia de fiscalidade, ou seja, por via da exclusão.

Dessa forma, ficou evidenciada a noção de tributação extrafiscal num sentido amplo, ou seja, de utilização dos tributos com fins alheios aos meramente arrecadatórios.

Muito embora reconheçamos que essa noção de tributação extrafiscal possa, num primeiro momento, seduzir – permeada que é pela rapidez e praticidade de sua formulação –, fato é que, da forma pela qual é concebida, em seu bojo podemos considerar tudo aquilo que não diz respeito à fiscalidade, apresentando-se, portanto, com amplitude deveras demasiada para o escopo do presente trabalho.

Apesar disso, por outro ângulo, com apoio nas manifestações doutrinárias invocadas no item anterior, também restou quase que sedimentado o escopo regulatório dos tributos com propósito extrafiscal, por meio dos quais se busca direcionar comportamentos no campo social, econômico e político, de modo a fomentar ou desestimular atividades consideradas, respectivamente, adequadas ou inadequadas pela sociedade. Aqui temos a manifestação estrita da extrafiscalidade.

Há, portanto, dois sentidos em que o termo “extrafiscalidade” pode ser compreendido: um amplo e um estrito.

A palavra “extrafiscalidade”, da forma em que é geralmente empregada pela doutrina – e conosco não foi diferente, – traduz o manuseio de instrumentos jurídicos tributários para direcionar comportamentos sociais, estimulando ou desestimulando, nos campos econômico, político e social, de forma a alinhá-los aos objetivos perseguidos pelo Estado. E é exatamente nesse sentido, mais estrito, que estamos a nos referir à extrafiscalidade, aqui especificamente voltada à proteção do meio

ambiente.

Verificada, aqui, portanto, a confusão e imprecisão que o emprego inadvertido do vocábulo “extrafiscalidade” pode gerar.

É diante dessa verificação que consideramos pertinentes as ponderações trazidas por LUÍS EDUARDO SCHOUERI, em sua inspiradora e magnífica obra *“Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica”*.

Em linhas gerais, o eminente professor da USP, atento à amplitude do termo, afirma que “extrafiscalidade” “[...] traz em seu bojo todo o conjunto de funções da norma diversas da mera fiscalidade”, de maneira que nele se incluem “[...] além de normas com função indutora (que seria a extrafiscalidade em sentido estrito,...), outras que também se movem por razões não fiscais, mas desvinculadas da busca do impulsionamento econômico por parte do Estado”<sup>389</sup>.

Assim, a extrafiscalidade pode referir-se ora a um gênero, ora a uma espécie.

Com base nessa interessante observação, da qual compartilhamos, o renomado autor aponta as “normas tributárias indutoras” como espécie do gênero extrafiscalidade, denominando-as de normas portadoras de extrafiscalidade em sentido estrito.

Além de atribuir denominações diversas a realidades, embora relacionadas, distintas, a proposta de LUÍS EDUARDO SCHOUERI mostra-se extremamente útil para fixar o regime jurídico aplicável às “normas tributárias indutoras”, o quê, conseqüentemente, reflete na imposição dos seus limites, tema ser tratado a seguir, no item 5.3.4. Nesse sentido, são suas palavras:

A expressão “normas tributárias indutoras” [...] tem o firme propósito de não deixar escapar a evidência de, conquanto se tratando de instrumentos a serviço do Estado na intervenção por indução, não perderem tais normas a característica de serem elas, ao mesmo tempo, relativas a tributos e portanto sujeitas a princípios e regras próprias do campo tributário.<sup>390</sup>

Portanto, com fundamento nessas breves considerações extraídas das valiosas lições do professor LUÍS EDUARDO SCHOUERI, esclarecemos, como já

<sup>389</sup> **Normas tributárias...**, op. cit, p. 32.

<sup>390</sup> *Ibidem*, p. 34.

mencionado, que estamos a tratar, no presente estudo, da extrafiscalidade em sentido estrito, vale dizer, das “normas tributárias indutoras”, mais especificamente, daquelas dirigidas a impulsionar a prática de comportamentos ambientalmente corretos.

Contudo, manteremos a palavra “extrafiscalidade”, para efeito de padronização lingüística, em virtude da forte carga de significado que a doutrina, ao longo dos anos, outorgou-lhe.

#### 5.3.4 Limites constitucionais à extrafiscalidade e sua legitimidade constitucional

Tal como afirmamos no capítulo 2 do presente trabalho, mais precisamente no início do seu item 2.3, o sistema tributário brasileiro é eminentemente constitucional<sup>391</sup>. Em razão disso, os entes políticos – União, Estados, Distrito Federal e Municípios, – deverão sempre exercer as suas competências tributárias nos exatos limites constitucionais<sup>392</sup>.

<sup>391</sup> Item 2.3 – O subsistema constitucional tributário, p. 47.

<sup>392</sup> A Constituição Federal de 1988 demarca e direciona, com precisão, as faixas de competências tributárias, outorgando às pessoas políticas de direito público a prerrogativa de “[...] legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos” – Paulo de Barros CARVALHO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 228. Singelamente definida como a aptidão de que são dotados os entes políticos para criar abstratamente tributos, a competência tributária é a “[...] possibilidade jurídica de criar, in abstracto, tributos, descrevendo, legislativamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas”, como afirma ROQUE ANTONIO CARRAZZA – **ICMS**, p. 30; **Curso...**, *op. cit.*, p. 533. A seu turno, PAULO DE BARROS CARVALHO versa a questão da seguinte maneira: “‘Competência’, com as acepções encontradas no direito positivo e na doutrina, é termo próprio do vocabulário técnico-jurídico. Quando empregado na Constituição para autorizar as pessoas políticas de direito constitucional interno a legislar sobre matéria tributária, falamos em ‘competência tributária’. Trata-se de especificação da competência legislativa, posta como aptidão de que são dotadas aquelas pessoas para expedir regras jurídicas, inovando o ordenamento, e que se opera pela observância de uma série de atos, cujo conjunto caracteriza o procedimento legislativo” – **Direito tributário...**, *op. cit.*, p. 232. De nossa parte, entendemos da mesma forma que os ilustres juristas, de modo que, em síntese, a competência tributária consiste na faculdade atribuída pela Constituição Federal de 1988 às pessoas políticas de direito público interno – União, Estados, Distrito Federal e Municípios – para expedir normas jurídicas que versem sobre tributos. Obviamente, por se tratar de uma faculdade conferida constitucionalmente, o seu exercício deverá observar os limites impostos no Texto Constitucional. Assim, verificamos, de um lado, a atribuição da competência para tributar e, de outro, a fixação de limites ao exercício desta competência, de maneira que, a “competência tributária consiste pois numa autorização e limitação constitucional para o exercício do poder tributário” – José Souto Maior BORGES, **Teoria...**, *op. cit.*, p. 30.

Assim, seja na modalidade meramente arrecadatória, seja na função extrafiscal, os tributos previstos no sistema constitucional tributário não se podem afastar de seus limites intrínsecos.

A relação jurídica tributária, entre o Estado e o cidadão-contribuinte, a partir dos pressupostos axiológicos do sistema tributário, atinge dois valores nucleares do Estado de Direito: a propriedade e a liberdade.

Decorrência lógica disso é a existência de um especial regime de segurança constitucional em matéria tributária, que deve ser fortalecido e observado pela legislação infraconstitucional.

Muito embora a extrafiscalidade possa promover a consecução de alguns direitos fundamentais, como o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, estabelecido no “*caput*” do artigo 225 da Constituição Federal de 1988, a norma instituidora de tributo com vocação extrafiscal não pode prevalecer irrestritamente, em face dos princípios constitucionais.

O finalismo extrafiscal não pode servir de estandarte para a inobservância das limitações constitucionais impostas à competência de tributar. Dito de outra forma, a utilização de tributos com objetivos extrafiscais não pode ser uma justificativa para a inadvertida extensão dos limites da competência, tão rigorosa e estritamente traçados na Constituição Federal de 1988.

A extrafiscalidade, como visão antagônica da fiscalidade, também se sujeita aos limites impostos pelo Texto Constitucional, regendo-se, conseqüentemente, pelos princípios constitucionais do sistema. Corroborando esse posicionamento, RICARDO LOBO TORRES afirma que o “[...] tributo, mesmo em sua motivação extrafiscal, há que respeitar todas as garantias da liberdade e da propriedade”<sup>393</sup>.

Nessa linha de raciocínio, oportunas são as palavras de MARCOS ANDRÉ VINHAS CATÃO, que, tratando de incentivos tributários, assim se pronuncia:

Antonio José da Costa defende a legitimidade da concessão de incentivos fiscais, através do uso da extrafiscalidade, ao ponderar que a extrafiscalidade encontra seu fundamento de validade no texto constitucional e somente pode existir no universo do direito se estiver conforme as normas e princípios constitucionais.

Temos portanto que a fixação dos princípios, ainda que não impeça o administrador de exercê-la, limita a sua atividade, obrigando-o a qualificá-la

<sup>393</sup> **Sistemas constitucionais tributários...**, *op. cit.*, p. 636.

e eventualmente a conceder à sociedade instrumentos de controle judicial, quando em desconformidade com os princípios retores da tributação (*sic*)<sup>394</sup>.

Compartilhando de entendimento semelhante, MISABEL DE ABREU MACHADO DERZI, ao tratar do balanceamento dos princípios constitucionais na extrafiscalidade – em uma de suas notas de atualização do clássico da literatura jurídica brasileira *“Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar”*, do saudoso professor ALIOMAR BALEEIRO, – assim afirma:

Na atualidade, é consenso entre doutrinadores e farta jurisprudência que a extrafiscalidade não está submetida a um regime de exceção (salvo as hipóteses admitidas no próprio Texto Magno), mas se rege pela generalidade dos princípios constitucionais do sistema (*sic*)<sup>395</sup>.

Portanto, a violação de princípios constitucionais não pode encontrar justificativa na extrafiscalidade. Há que se buscar sempre a compatibilização entre o tributo com finalidade extrafiscal e os princípios norteadores do sistema constitucional tributário, vitalizando, desse modo, a harmonia desse instrumento jurídico com o Texto Constitucional.

Em que pese a sua grande utilidade na indução de comportamentos sociais, a tributação extrafiscal deve submeter-se aos preceitos constitucionais, de modo a evitar abusos, imposições exacerbadas e distorções nos fins almejados pela sua instituição.

Não estamos, aqui, a defender o “engessamento” da tributação extrafiscal, em prol da cega e excessiva valorização dos princípios tributários estampados no Texto Constitucional. Pelo contrário. Somos partidários, sim, da sua utilização para densificar direitos fundamentais – como é o caso do meio ambiente –, mas desde que se realize o devido balanceamento, com base no princípio da proporcionalidade, entre a política ou diretriz perseguida com base na extrafiscalidade e a medida de

---

<sup>394</sup> Regime..., *op. cit.*, p. 29.

<sup>395</sup> In Aliomar BALEEIRO, *Limitações...*, *op. cit.*, p. 375-376.

sua submissão aos princípios norteadores do sistema tributário, guardando, desse modo, certa parcela de razoabilidade na sua graduação e calibragem<sup>396</sup>.

Aprofundando um pouco mais, fluindo ao lado dos princípios constitucionais tributários, a análise da tributação extrafiscal há que sempre considerar os demais anseios projetados em uma determinada ordem jurídica, e apreciá-los, fundamentalmente, sob os auspícios dos princípios e objetivos prestigiados pelo Texto Constitucional<sup>397</sup>.

Portanto, a nosso ver, encontramos, de forma mais específica, diante dessa, o primeiro limite à tributação com efeitos extrafiscais: como instrumento de efetivação e concretização dos direitos fundamentais e princípios consagrados no Texto Constitucional que é, os objetivos por ela visados devem estar, obviamente, constitucionalmente fundamentados.

Assim, de forma mais direta, a extrafiscalidade só será qualificada como legítima na exata proporção da legitimidade dos fins almejados. Em outros termos, será considerada válida apenas se os objetivos por ela visados também tiverem sustentação constitucional, estando direcionados a promover a densificação de direitos fundamentais, como é o caso do direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado.

Nesse sentido, as lições de JOSÉ CASALTA NABAIS bem se encaixam no raciocínio até aqui exposto:

<sup>396</sup> O princípio da “proporcionalidade”, também denominado, por JUAREZ FREITAS, de princípio da “adequação axiológica e da correspondente vedação de excessos e de sacrifícios desnecessários”, enuncia que o Estado não deve agir com demasia, ou ainda de forma insuficiente, na consecução de seus objetivos. Ou seja, dito de outra maneira, não se pode suprimir inteiramente um direito lícito em colisão com outro direito também lícito. A violação do princípio em tela ocorre quando, havendo dois valores legítimos a sopesar, o administrador prioriza um em detrimento ou sacrifício exagerado do outro. Em razão disso, JUAREZ FREITAS apregoa que o “*administrador público [...] está obrigado a sacrificar o mínimo para preservar o máximo de direitos*”. Desse modo, o princípio da proporcionalidade implica uma adequação axiológica e finalística, isto é, o uso acertado, pelo agente público, do poder-dever de hierarquizar princípios e valores de maneira adequada, nas relações de administração e no seu controle – **O controle dos atos administrativos e os princípios fundamentais: princípios fundamentais do Direito Administrativo brasileiro**, p. 57. Não fogem dessa linha as palavras de CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO, que assim preceitua: “*Este princípio enuncia a ideia – singela, aliás, conquanto frequentemente desconsiderada – de que as competências administrativas só podem ser validamente exercidas na extensão e intensidade proporcionais ao que seja realmente demandado para cumprimento da finalidade de interesse público a que estão atreladas. Segue-se que os atos cujos conteúdos ultrapassem o necessário para alcançar o objetivo que justifica o uso da competência ficam maculados de ilegitimidade, porquanto desbordam do âmbito da competência; ou seja, superam os limites que naquele caso lhes corresponderiam*” – **Curso de direito administrativo**, p. 101.

<sup>397</sup> Marcos André Vinhas CATÃO, **Regime...**, op. cit., p. 36.



*[...] seja numa visão mais radical ou mais moderada, há que fazer uma distinção dos impostos consoante os seus objectivos e/ou os seus efeitos, já que os impostos extrafiscais não-de ter por parâmetro constitucional material essencialmente os direitos fundamentais, e os impostos fiscais essencialmente o princípio da capacidade contributiva<sup>398</sup>.*

Embora o jurista português, professor da Faculdade de Direito de Coimbra, estabeleça como parâmetros limitadores para a extrafiscalidade e para a fiscalidade, respectivamente, a promoção dos direitos fundamentais e o princípio da capacidade contributiva, entendemos que, em relação à utilização extrafiscal do tributo, nosso objeto de análise, outros princípios constitucionais tributários impõem limites ao seu exercício, rol esse do qual faz parte, inclusive, o princípio da capacidade contributiva.

Pois bem, uma vez por nós fixado o primeiro limite à extrafiscalidade, consideramos necessário apontar outras limitações que devem vigorar, muito embora se possa imaginar que o tributo portador de conteúdo extrafiscal, que dá atendimento e densifica valores e princípios fundamentais, deva prevalecer irrestritamente em face de princípios como o da igualdade, o da capacidade contributiva e o da vedação ao confisco.

São justamente esses princípios que, a nosso ver, compõem o instrumental de limitação à extrafiscalidade.

Isso posto, novamente, reforcemos: não estamos aqui a sustentar a não utilização de tributos com vocação extrafiscal em razão dos princípios da isonomia tributária, da capacidade contributiva e do não-confisco. Por outro lado, também não estamos a acatar o entendimento de que tais princípios devem ser desconsiderados, desprezados em favor da extrafiscalidade, pois configuram importantes limites à tributação com caráter extrafiscal.

Acreditamos ser possível fazer uso dessa medida excepcional, sim, sem que isso implique a supressão ou o aniquilamento dos princípios constitucionais que se entrelaçam à produção normativa de tributos com vocação extrafiscal, de modo que, analisados casuisticamente, e, por óbvio, em face do mandamento da proporcionalidade, não só pode, como deve, ser mantida a eficácia dos princípios em foco.

---

<sup>398</sup> **O dever...**, *op. cit.*, p. 251.

Tratando especificamente do princípio da capacidade contributiva, – “[...] *inegável corolário do Princípio da Igualdade em matéria tributária*”, nas valiosas lições de JOSÉ ROBERTO VIEIRA<sup>399</sup> – FRANCESCO MOSCHETTI apresenta-nos, em sua obra *“Il Principi della Capacità Contributiva”*, as limitações a serem respeitadas para considerar legítima a utilização do tributo em sua feição extrafiscal.

Segundo o ilustre jurista italiano, entender-se-á como legítima a tributação extrafiscal que resulte: (i) da verificação de existência da capacidade econômica; (ii) da conformação da intervenção fiscal ao interesse coletivo expresso nas normas constitucionais; (iii) da clara exposição legislativa da finalidade perseguida e da adequação entre o meio e o fim buscado; (iv) do respeito aos princípios constitucionais indiretamente envolvidos, em particular aquele relacionado à tutela do direito de propriedade<sup>400</sup>.

Não obstante retem claros os limites à extrafiscalidade, na visão de FRANCESCO MOSCHETTI, fiquemos com as suas próprias e esclarecedoras palavras:

Naturalmente, a utilização dos tributos para fins sociais não pode ser entendida ao ponto de se criar riscos econômicos ou de violar princípios jurídicos. Permitir benefícios ou encargos econômicos formalmente iguais, em nome do interesse coletivo, não significa atribuir ao legislador um poder ilimitado; aceitar a exigência da capacidade econômica e então qualificá-la no sentido social, não permite remover com uma mão aquilo que foi concedido com a outra. Ao contrário, implica uma maior limitação ao legislador, obrigado a observar não apenas um, mas dois requisitos: capacidade econômica e necessidades coletivas<sup>401</sup>.

Na mesma direção é o entendimento do também italiano ENRICO DE MITA, para quem a extrafiscalidade deve observar tanto o princípio da igualdade quanto o princípio da capacidade contributiva, para adquirir legitimidade constitucional. Vejamos os seus dizeres:

<sup>399</sup> VIEIRA, José Roberto. José Roberto VIEIRA, A semestralidade do PIS: favos de abelha ou favos de vespa? in **Revista**..., *op. cit.*, p. 101.

<sup>400</sup> **Il principio**..., *op. cit.*, p. IX e 249-260.

<sup>401</sup> No original, em italiano: *“Naturalmente, l'utilizzazione dell'imposta a fini sociali non può essere estesa fino al punto di creare pericoli economici o violare principi giuridici. Consentire agevolazioni o aggravii di capacità economiche formalmente eguali, in nome dell'interesse collettivo, non significa attribuire al legislatore un potere illimitato; accettare il requisito della capacità economica e poi qualificarla in senso sociale, non permette di togliere con una mano ciò che si è concesso con l'altra. Al contrario, comporta un ulteriore limite al legislatore, tenuto ad osservare non uno, ma due requisiti: la capacità economica e le esigenze collettive”* – *Ibidem*, p. IX e 249.

Diante da tributação preestabelecida para o exercício de fins extrafiscais se põe o problema da legitimidade constitucional, seja sob o perfil do princípio da igualdade, seja sob o ponto de vista da capacidade contributiva. Tanto os incentivos quanto os desincentivos são constitucionais quando o fim é digno de tutela do ponto de vista do ordenamento jurídico. Uma vez verificado que o fim é digno de tutela, a escolha dos meios é atribuída à valoração discricionária do legislador. Determinar se uma isenção ou outro procedimento é funcional com relação à política econômica (que é protegida pela Constituição) é um juízo político que escapa da censura de constitucionalidade.

Também a imposição extrafiscal deve respeitar o princípio da capacidade contributiva, no sentido de que, embora seja predeterminada aos objetivos extrafiscais e realizando-se tais objetivos precisamente quando o pressuposto não ocorrer, ela deve ter como pressuposto um fato economicamente significativo, um fato que seja manifestação de riqueza<sup>402</sup>.

Entre nós, sobre a aplicação do princípio da igualdade à tributação extrafiscal e, por conseguinte, do princípio da capacidade contributiva, ecoa a sempre tranqüilizante voz do eminente professor JOSÉ ROBERTO VIEIRA, que percebeu, nas lições de EMILIO GIARDINA, a possibilidade de fixar, em relação à extrafiscalidade, o respeito ao mínimo vital, como limite inferior da capacidade contributiva, e a vedação ao confisco, como limite máximo do referido princípio<sup>403</sup>. Nesse sentido, imprescindível é a leitura da explicação do respeitável professor da UFPR:

<sup>402</sup> No original, em italiano: *“Di fronte alla tassazione preordinata al perseguimento di fini extrafiscali si pone il problema della legittimità costituzionale sia sotto il profilo del principio di uguaglianza che di capacità contributiva. Ora sia le imposte incentivanti che quelle disincentivanti sono costituzionali quando il fine è degno di tutela dal punto di vista dell’ordinamento giuridico. Una volta stabilito che il fine è degno di tutela la scelta del mezzo prescelto è rimessa alla valutazione discrezionale del legislatore. Stabilire se una esenzione o un altro regime agevolato è funzionale rispetto alla politica del risparmio (che è tutelato dalla Costituzione) è un giudizio politico che sfugge a censura di costituzionalità. Anche l’imposizione extra-fiscale deve rispettare il principio di capacità contributiva nel senso che, pur essendo preordinata a scopi extra-fiscali e pur realizzandosi tali scopi proprio quando il pressuposto non si verifica, essa deve avere come pressuposto un fatto economicamente rilevante, un fatto che sia manifestazione di ricchezza”* – **Appunti di diritto tributario**. I – L’imposta come istituto giuridico. I principi costituzionali; II – Le imposte sui redditi: struttura e applicazione; III – Le imposte indirette, p. 92.

<sup>403</sup> É com base no mínimo vital ou mínimo existencial que KLAUS TIPKE chega à definição de capacidade contributiva. São suas palavras: *“Puesto que los impuestos sólo pueden ser pagados con la renta y el principio de capacidad económica ofrece la medida para determinar qué porción de la renta debe detrarse de modo permanente en concepto de impuesto, el principio de capacidad económica debe definirse así: ‘todos deben pagar impuestos con arreglo al importe de su renta, en la medida en que ésta exceda del mínimo existencial y no deba utilizarse para atender obligaciones particulares de carácter ineludible’. Este deber se funda en ser empírico de que los impuestos sólo pueden pagarse con la renta. Es cierto que el ciudadano tiene capacidad económica por el importe total de su renta, pero la renta no está disponible para el pago de impuestos en la medida en que es necesaria para la propia existencia y para la atención de deberes particulares ineludibles. Desde esta perspectiva, no hay capacidad económica impositiva”* – **Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes (Besteuerungsmoral und Steuermoral)**, p. 34-35.

[...] há, hoje, algo que nós poderíamos dizer que se aproxima de um certo consenso internacional quanto ao reconhecimento da aplicação de um mínimo de Igualdade à tributação extrafiscal – e esse primeiro raciocínio coube a Emilio Giardina, na Itália – que principia pela necessidade incontornável do respeito da extrafiscalidade ao mínimo existencial ou mínimo vital, como um limite inferior da capacidade contributiva, além da necessidade igualmente imprescindível do respeito à não confiscatoriedade, como um limite superior desse princípio; consenso internacional que prossegue ainda no reconhecimento de que, diante da inevitabilidade do estabelecimento de discriminações para a tomada de providências de caráter extrafiscal, que não só se afaste de plano toda e qualquer exclusão arbitrária, na linha das reflexões de Casalta Nabais, como sobretudo se submeta integralmente o legislador ao mandamento impostergável da proporcionalidade entre os motivos que justificam o tratamento discriminatório e o tratamento discriminatório efetivamente estabelecido, para o qual são valiosas as conhecidas lições, entre nós, de Celso Antônio Bandeira de Mello<sup>404</sup>.

Diante de todo o exposto, temos para nós que as normas instituidoras de tributos com efeitos extrafiscais, além de buscarem respaldo constitucional, mais especificamente em relação à promoção de valores e direitos fundamentais – no caso, a proteção do meio ambiente, – devem observar, pautados no mandamento constitucional da proporcionalidade, os princípios da igualdade, da capacidade contributiva, do mínimo vital e da vedação ao confisco, dentre outros indiretamente envolvidos, com vistas à equalização de eventuais distorções entre a tributação extrafiscal e o conjunto principiológico plasmado no Texto Constitucional<sup>405</sup>.

Em sentido semelhante, encontramos boa síntese em MARCUS DE FREITAS GOUVÊA, para quem passamos a palavra:

*Em síntese, a extrafiscalidade é limitada pelo emaranhado principiológico constitucional, formado pelas diretrizes tributárias, econômicas, políticas e sociais. Naturalmente que as imposições e os limites da extrafiscalidade nem sempre são facilmente apreendidos.*

*Quando o princípio extrafiscal se encontra em sintonia com os demais princípios, indicando comportamentos no mesmo sentido, a questão é simplificada. No entanto, quando os princípios jurídicos apontam para direções variadas ou mesmo contrárias, o problema pode tomar dimensões de complexidade.*

*Não cabe, aqui, aprofundar as teorias que estudam os conflitos principiológicos. Contudo, é de se afirmar que a solução de conflitos de princípios que envolvam a extrafiscalidade passa pela ponderação de*

<sup>404</sup> IPI e extrafiscalidade, in **Revista de direito tributário**, nº 91, p. 76.

<sup>405</sup> DOUGLAS YAMASHITA, em sentido contrário, sustenta que “[...] o princípio da capacidade contributiva não se aplica a tributos com finalidade extrafiscal”, de modo que os tributos extrafiscais teriam “[...] sua constitucionalidade controlada pelo princípio da proporcionalidade” – Eficácia do princípio da capacidade contributiva no Brasil, in Klaus TIPKE e Douglas YAMASHITA, **Justiça**..., p. 62).

interesses e valores em jogo em cada caso especificamente considerado (*sic*)<sup>406</sup>.

Especialmente porque a tributação extrafiscal conduz ao estabelecimento de tratamento discriminatório, ressoa a necessidade de respeito ao princípio da igualdade, “[...] o grande princípio jurídico” – como afirma ROBERTO FERRAZ<sup>407</sup> –, do qual deriva o princípio da capacidade contributiva.

Assim, a tributação extrafiscal, em que pese a sua tendência de promover valores considerados de relevo pela sociedade e de densificar direitos fundamentais, como é o caso do direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, deve assentar-se, necessariamente, na ideia de igualdade, observando, para tanto, os princípios da capacidade contributiva, do mínimo existencial e da vedação à instituição de tributos com efeitos confiscatórios.

### 5.3.5 Principais instrumentos jurídico-tributários aptos a promover a extrafiscalidade: incentivos e desestímulos tributários<sup>408</sup>

A tributação com efeitos extrafiscais, como já denunciemos no item 5.3.1, pode ser exercida por meio da majoração da carga tributária, com a nítida intenção de desestimular a prática de determinada conduta, ou mediante a concessão de

<sup>406</sup> **A extrafiscalidade...**, *op. cit.*, p. 257.

<sup>407</sup> Princípios são universais e não comportam exceções, *in* Valdir de Oliveira ROCHA (coord.), **Grandes questões de direito tributário**, p. 398. Alçando o princípio da igualdade a uma posição de destaque, ERNESTO LEJEUNE VALCÁRCEL assevera que “[...] entre los valores básicos que la Constitución proclama, realza la obligación que incumbe a los poderes públicos de procurar la igualdad de hecho como valor superior que es del ordenamiento jurídico” – El principio de igualdad, *in* Andréa AMATUCCI (dir.), **Tratado de derecho tributario**, p. 236.

<sup>408</sup> Comumente, os incentivos de natureza tributária conferidos aos contribuintes recebem a denominação de “incentivos fiscais”. No entanto, registramos aqui a nossa preferência pela utilização da expressão “incentivos e desestímulos tributários” no lugar de “incentivos e desestímulos fiscais”. Fazemos essa substituição diante do alerta de JOSÉ ROBERTO VIEIRA acerca da etimologia do vocábulo “fiscal”, no prefácio da obra “O Direito de Crédito do Contribuinte”, de autoria de CÉLIA GASCHO CASSULI. Segundo o professor da UFPR – que de forma sintética, mas precisa, traça a evolução etimológica do termo –, o vocábulo “fiscal”, que encontra sua raiz no latim “*fiscalis*”, por se referir genericamente às receitas, a gestão e as despesas, está fortemente relacionado a toda a atividade financeira do Estado, identificando-se “[...] muito mais com ‘financeiro’ do que com ‘tributário’”. Por essa razão, o tributarista da UFPR entende ser adequado substituí-lo pela palavra “tributário”, no que concordamos plenamente – O direito de crédito do contribuinte: excelências e excrescências, *in* Célia Gascho CASSULI, **O direito de crédito do contribuinte**, p. XIX-XX.

incentivos tributários, método esse mais amplamente utilizado para a obtenção de um comportamento alinhado com o propósito da norma portadora de objetivos extrafiscais.

Nesse sentido, FRANCESCO MOSCHETTI, em sua obra *“Il Principio della Capacità Contributiva”*, bem sintetiza a questão, afirmando que *“A intervenção fiscal para fins sociais pode ser feita de dois modos: por um lado, favorecendo situações econômicas que necessitem de proteção; por outro lado, aumentando o peso tributário sobre as situações de particular fortuna”*<sup>409</sup>.

Em termos bem simples, estamos, portanto, a falar, aqui, basicamente, de incentivos tributários e desestímulos tributários, ambos mecanismos de materialização da extrafiscalidade.

Muito embora, numa leitura apressada, possa-se imaginar que estamos, aqui, a sustentar a instituição ou utilização de tributos que sejam ambientais, típico instrumento de desestímulo tributário, esse não é o entendimento que deve prevalecer.

Como é de amplo e notório conhecimento, a carga tributária, no Brasil, já é bastante pesada, e o seu aumento, por meio da criação e utilização de tributos que sejam ambientais, certamente, causaria devastadores consequências sócio-psicológicas.

Portanto, acreditamos que o envolvimento entre o meio ambiente e o Direito Tributário converge, basicamente, para a concessão de incentivos tributários em relação aos tributos já existentes, como forma de estimular a prática de comportamentos voltados à proteção ambiental, evidenciando, assim, a “função promocional do Direito”<sup>410</sup>.

<sup>409</sup> No original, em italiano: *“L’intervento fiscale a fini sociali si può effettuare in due modi: da un lato, favorendo situazioni economiche bisognose di tutela; dall’altro, aggravando il peso tributario su situazioni di particolare fortuna” – Il principio...*, op. cit, p. 248. LUIS EDUARDO SCHOUERI, em sentido semelhante, aponta como técnicas de indução, por meio das normas tributárias, o agravamento e as vantagens. O agravamento, afirma o autor, ocorre *“[...] quando a norma tributária indutora torna mais oneroso o comportamento indesejado, implicando aumento dos custos do contribuinte, que, assim, fica propenso a adotar comportamento alternativo, menos oneroso”*. De outro lado, as vantagens se verificam quando as *“[...] normas tributárias indutoras atuam [...] no sentido de incentivar contribuintes que adotem comportamentos desejados pelo legislador”*. E, nesse sentido, tal como observado pelo ilustre professor, o legislador parte da *“[...] premissa de que os contribuintes buscam economizar tributos, para abrir uma válvula, pela qual a pressão tributária é aliviada, de modo dosado” – Normas tributárias...*, op. cit, p. 205-206.

<sup>410</sup> No que diz respeito aos “incentivos tributários” como instrumentos de materialização da extrafiscalidade e, por conseguinte, da “função promocional do Direito”, JOSÉ CASALTA NABAIS assim apregoa: *“[...] há que assinalar que o segmento mais operacional da extrafiscalidade é,*

Nesse sentido, as palavras de CLEUCIO SANTOS NUNES bem traduzem a ideia:

O mecanismo ideal não é exatamente a instituição de novos tributos, [...]. Com relação ao agravamento dos já existentes para o alcance do objetivo de preservação ambiental (tributação ativa), os mecanismos tributários deverão trabalhar atentamente com as regras de mercado, a fim de que não sufoquem ainda mais o estado atual da economia brasileira. Alhures, foi feita extensa consideração sobre o aumento do custo da produção por meio de imposições fiscais, as quais provocam aumento do preço final dos produtos. As consequências do aumento são a segregação da disponibilidade dos bens produzidos a pequenas castas da população e a formação de monopólios (antíteses do conceito de economia de mercado livre e concorrencial).

Destarte, o raciocínio deve ser invertido. Não é tributando que se preserva. É abrindo mão de parte da carga tributária que se incentiva e se conscientiza o poluidor do problema ambiental (*sic*)<sup>411</sup>.

E é dentro desse contexto que pretendemos tratar, no presente item, dos mecanismos de incentivo postos à disposição pelo Direito Tributário para a promoção da extrafiscalidade – aqui, voltada para proteção do meio ambiente.

Porém, antes de avançarmos, para saciar o desejo de uma definição de desestímulos tributários – muito embora a própria expressão já indique a ideia de desestimular determinadas condutas por meio da instituição de novo tributo ou da majoração daqueles já existentes, – reproduzimos as palavras de SIMONE MARTINS SEBASTIÃO, que, chamando tais mecanismos de promoção da extrafiscalidade de “desestímulos fiscais”, define-os como aqueles que “[...] *provocam efeito contrário [...]*” aos dos incentivos tributários, abarcando “[...]”

---

*sem sombra para dúvidas, o dos benefícios fiscais. O que não só resulta da simples verificação da realidade contemporânea, como se apresenta em maior consonância com o próprio entendimento actual do direito, o qual, no dizer de Norberto Bobbio, tem hoje uma importante função promocional” (sic) – Direito fiscal e tutela do ambiente em Portugal, in Heleno Taveira TÔRRES (org.), **Direito tributário ambiental**, p. 425. Em relação à “função promocional do Direito” desempenhada pelos incentivos tributários, o entendimento de MARCOS ANDRÉ VINHAS CATÃO converge para a mesma direção: “[...] as normas veiculadoras de incentivo fiscal seriam normas de organização do estado, com função promocional e sob uma perspectiva funcionalista. São concebidas sob os pilares da Intervenção do Estado no Domínio Econômico, através da doutrina da extrafiscalidade. São os incentivos fiscais autolimitação ao poder de tributar, que não se qualificam como sanção, cujo exercício está sujeito às limitações e aos princípios constitucionais, tributários ou não” – **Regime...**, op. cit., p. 8.*

<sup>411</sup> **Direito tributário e meio ambiente**, p. 161.

*medidas de desencorajamento, mediante instituição de tributo novo ou aumento da carga tributária de exação já existente*<sup>412</sup>.

Retomando o raciocínio, para tratar de vez dos incentivos tributários, mecanismos que melhor promovem a extrafiscalidade, os tributos, como dito páginas atrás, podem ser utilizados com feição extrafiscal, contraposta à sua finalidade fiscal, para regular determinadas atividades econômicas, de modo a harmonizá-las com os objetivos que o Estado reputa serem interessantes, ou, ainda, queridos pela sociedade.

Nessa linha, são os incentivos “fiscais”, na visão de SIMONE MARTINS SEBASTIÃO, “[...] tendentes a estimular o contribuinte a adotar determinadas condutas objetivadas pelo Estado mediante a redução da carga tributária, sobretudo através de isenções, mas também por meio de outras figuras jurídico-tributárias [...]”<sup>413</sup>.

Como exemplo, embora não tenha qualquer relação com a questão ambiental, citamos o caso da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, que instituiu o Regime Tributário para Incentivo à Modernização e à Ampliação da Estrutura Portuária – REPORTO. De nítido teor extrafiscal, referido diploma legal, com o objetivo de atender às necessidades de modernização e ampliação da

<sup>412</sup> **Tributo**..., op. cit, p. 151. Como nos ensina ROQUE ANTONIO CARRAZZA, “a extrafiscalidade também se manifesta por meio de desestímulos fiscais, que induzem os contribuintes a não assumirem condutas que, embora lícitas, são havidas por impróprias, sob os aspectos político, econômico ou social. Este objetivo é alcançado por meio da exacerbação da carga tributária, respeitado, evidentemente, o estatuto do contribuinte [...]. Exemplificando, a fixação de alíquotas altíssimas para o imposto de importação quando incide sobre produtos voluptuários (e.g., perfumes), mais do que aumentar a receita tributária, visa a inibir a aquisição destes produtos e, não raro, proteger a indústria nacional” – **Curso**..., op. cit, p. 939, nota 7.

<sup>413</sup> **Tributo**..., op. cit, p. 151. Conforme enuncia ROQUE ANTONIO CARRAZZA, os “incentivos fiscais estão no campo da extrafiscalidade, que, como ensina Geraldo Ataliba, é o emprego dos instrumentos tributários para fins não-fiscais, mas ordinatórios (isto é, para condicionar comportamentos de virtuais contribuintes, e não, propriamente, para abastecer de dinheiro os cofres públicos). Por meio de incentivos fiscais, a pessoa política tributante estimula os contribuintes a fazerem algo que a ordem jurídica considera conveniente, interessante ou oportuno (por exemplo, instalar indústrias em região carente do País). Este objetivo é alcançado por intermédio da diminuição ou, até, da supressão da carga tributária. Os incentivos fiscais manifestam-se sob a forma quer de imunidade (v.g., imunidade de ICMS às exportações de produtos industrializados), quer de isenções tributárias (por exemplo, isenção de IPI sobre as vendas de óculos)” – **Curso**..., op. cit, p. 939, nota 7. Merece nota também a definição proposta, em uma primeira aproximação, por MARCOS ANDRÉ VINHAS CATÃO: “[...] os ‘Incentivos Fiscais’ são instrumentos de desoneração tributária, aprovados pelo próprio ente político autorizado à instituição do tributo, através de veículo legislativo específico, com o propósito de estimular o surgimento de relações jurídicas de cunho econômico. Trata-se de uma suspensão parcial ou total, mas sempre provisória, do poder que lhe é inerente, a fim de conformar determinadas situações, diferindo a tributação para o momento em que a captação de riquezas (imposição fiscal) possa ser efetuada de maneira mais efetiva, eficiente e justa” – **Regime**..., op. cit, p. 13.



infraestrutura portuária brasileira, concedeu isenções tributárias em relação ao Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, à Contribuição para o PIS/Pasep, à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS e ao Imposto de Importação – II<sup>414</sup>. Isso tudo em virtude da grande demanda de importações e exportações proporcionada pelo crescimento econômico do país, e também por outros fatores políticos, econômicos e sociais.

Mais próximo do tema proposto pela presente dissertação é o exemplo do incentivo tributário concedido pela Lei Complementar nº 81, de 21 de junho de 2011, do Município de Curitiba, aos proprietários de áreas de Reserva Particular do Patrimônio Natural Municipal – RPPNM. Publicada no Diário Oficial do Município – DOM nº 49, de 30 de junho de 2011, a Lei Complementar nº 81 também demonstra clara motivação extrafiscal, ao conceder, em seu artigo 1º, I, isenção total do Imposto Predial e Territorial Urbano – IPTU aos “[...] proprietários de áreas transformadas em Reserva Particular do Patrimônio Natural Municipal – RPPNM, nos termos da Lei Municipal nº 12.080, de 19 de dezembro de 2006”<sup>415</sup>.

<sup>414</sup> Lei nº 11.033/2004: “Art. 14. As vendas de máquinas, equipamentos, peças de reposição e outros bens, no mercado interno ou a sua importação, quando adquiridos ou importados diretamente pelos beneficiários do Reporto e destinados ao seu ativo imobilizado para utilização exclusiva em portos na execução de serviços de carga, descarga e movimentação de mercadorias, na execução dos serviços de dragagem, e nos Centros de Treinamento Profissional, na execução do treinamento e formação de trabalhadores, serão efetuadas com suspensão do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, da Contribuição para o PIS/Pasep, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins e, quando for o caso, do Imposto de Importação. (Redação dada pela Lei nº 11.726, de 2008) § 1º A suspensão do Imposto de Importação e do IPI converte-se em isenção após o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contado da data da ocorrência do respectivo fato gerador. § 2º A suspensão da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS converte-se em operação, inclusive de importação, sujeita a alíquota 0 (zero) após o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contado da data da ocorrência do respectivo fato gerador. [...]”.

<sup>415</sup> Lei Complementar nº 81, de 21 de junho de 2011: “Art. 1º A título de incentivo, será concedido aos proprietários de áreas transformadas em Reserva Particular do Patrimônio Natural Municipal – RPPNM, nos termos da Lei Municipal nº 12.080, de 19 de dezembro de 2006: I – isenção total do Imposto Predial e Territorial Urbano – IPTU, na forma prevista no art. 91 da Lei Complementar nº 40, de 18 de dezembro de 2001; II – o direito de requererem ao Município a transferência do potencial construtivo destas áreas para outros imóveis, em zonas ou setores estabelecidos em regulamento específico e condicionado à aprovação do Conselho Municipal de Urbanismo – CMU, depois de ouvidos o Instituto de Pesquisa e Planejamento Urbano de Curitiba – IPPUC e a Secretaria Municipal do Meio Ambiente – SMMA. Parágrafo único. O incentivo previsto no inciso deste artigo cessará no caso de descumprimento das obrigações assumidas no Termo de Responsabilidade”.

O parágrafo único do art. 1º da Lei nº 12.080/2006, do Município de Curitiba, define a Reserva Particular do Patrimônio Natural Municipal – RPPNM como “unidade de conservação de domínio privado, com o objetivo de conservar a diversidade biológica, gravada com perpetuidade, por intermédio de Termo de Compromisso averbado à margem da inscrição no Registro Público de Imóveis”.

A partir desses singelos exemplos, podemos notar que a isenção tributária é o instrumento por excelência apto a implementar políticas extrafiscais diversas e viabilizar a intervenção econômica e social<sup>416-417</sup>.

<sup>416</sup> Apenas a título de esclarecimento, lembramos que muitas foram as teorias formuladas na tentativa de melhor relatar o instituto da isenção tributária. Como exemplo, citamos: (i) a teoria que sustenta a isenção como delimitação negativa da hipótese de incidência tributária; (ii) aquela que a considera como tutela jurídica do interesse do contribuinte; (iii) a tese de que a isenção deve ser entendida como uma limitação ao exercício do poder de tributar; (iv) a teoria da isenção como renúncia ao exercício da competência tributária; entre outras. Obviamente, por fugir dos limites propostos pelo presente trabalho, não estenderemos a análise pormenorizada das teorias sobre a isenção. Registremos apenas que, não obstante o reconhecimento e respeito a todos os entendimentos doutrinários acima mencionados, optamos por seguir as fortes palavras de PAULO DE BARROS CARVALHO, para quem as isenções tributárias consistem em regras de estrutura (normas jurídicas) que atuam em face da regra-matriz de incidência, atingindo um ou mais dos critérios de sua estrutura, antecedente ou conseqüente, suprimindo-os parcialmente. Em seu próprio dizer, assim assevera o eminente professor da USP e da PUC/SP: *“Guardando a sua autonomia normativa, a regra de isenção investe contra um ou mais dos critérios da norma-padrão de incidência, mutilando-os, parcialmente”*. Nesse sentido, enfatizando a supressão parcial do(s) critério(s) como nota essencial das normas de isenção, sustenta o ilustre professor: *“É óbvio que não pode haver supressão total do critério, porquanto equivaleria a destruir a regra-matriz, inutilizando-a como norma válida no sistema. O que o preceito de isenção faz é subtrair parcela do campo de abrangência do critério do antecedente ou do conseqüente”*. De forma complementar, PAULO DE BARROS CARVALHO avalia os efeitos decorrentes da redução do campo de alcance dos critérios normativos sem observância do atributo da parcialidade: *“A diminuição do campo de abrangência dos critérios, ou de elementos que os compõem, não pode ser total. O timbre de parcialidade há de estar presente. Se porventura o legislador vier a desqualificar, semanticamente, todos os verbos; se subtrair a integralidade dos complementos; se anular, por inteiro, toda a amplitude do critério espacial; ou se retirar todas as unidades da escala do critério temporal, evidentemente que o evento tributário jamais acontecerá no mundo físico exterior, o que equivale à revogação da regra-matriz, por ausência do descritor normativo. Também no conseqüente, se ficar totalmente comprometido o sujeito ativo; se extratarmos o conjunto global dos sujeitos passivos; se reduzirmos todas as bases de cálculo ou todas as alíquotas ao valor zero, é óbvio que nunca surdirá à luz uma relação jurídica daquele tributo, o que significa a inutilização cabal da norma-padrão de incidência”*. Em relação à fenomenologia das isenções, ou seja, no que diz respeito à sua forma de atuação perante a regra-matriz de incidência tributária, encontramos novamente refúgio nas reflexões de PAULO DE BARROS CARVALHO, que visualiza o fenômeno das isenções como *“[...] o encontro de duas normas jurídicas, sendo uma a regra-matriz de incidência tributária e outra a regra de isenção, com seu caráter supressor da área de abrangência de qualquer dos critérios da hipótese ou da conseqüência da primeira (regra-matriz)”* – **Curso...**, op. cit., p. 502-511. Ainda, cumpre anotarmos que muitas vezes o legislador não atribui a denominação “isenção” ao fenômeno jurídico de encontro de duas normas jurídicas que conduz à mutilação parcial de qualquer dos critérios, seja da hipótese, seja do conseqüente normativo, da norma de incidência. É o caso, por exemplo, da chamada “alíquota zero”, que, nas precisas lições do eminente professor da Universidade Federal do Paraná (UFPR), JOSÉ ROBERTO VIEIRA, acompanhando os ensinamentos de PAULO DE BARROS CARVALHO, equivale à isenção na medida em que *“[...] a regra que estabelece uma alíquota zero [...] atinge a norma de incidência no critério quantitativo do conseqüente ou mandamento, pela alíquota, ferindo-o parcialmente, para arredar a incidência em relação ao(s) produto(s) beneficiado(s) com a alíquota”* – Crédito de IPI relativo a operações anteriores beneficiadas: maiô completo ou completa nudez? in Eurico Marcos Diniz DE SANTI (coord.), **Curso de Especialização em Direito Tributário: Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho**, p. 736. Diante disso, afirma PAULO DE BARROS: *“[...] o legislador designa de isenção alguns casos, porém, em outros, utiliza fórmulas estranhas, como se não se tratasse do mesmo fenômeno jurídico. Assim ocorre com supressões do critério temporal (suspensão ou diferimento do imposto) e do critério material, quando se compromete o verbo (chamada de definição negativa da incidência)”* – **Curso...**, op. cit., p. 506.

FRANCISCO CAVALCANTI PONTES DE MIRANDA já havia mencionado a possibilidade de implementação de uma política tributária de desenvolvimento por meio do instituto da isenção tributária, de modo que oportunas e esclarecedoras são suas palavras:

[...] se o Estado (União, Estado-membro, Distrito Federal, Território, Município) tem interesse em que algo se instale ou se desenvolva no seu território, no que tange à ciência, à arte, à indústria e ao comércio, a técnica política legislativa dispõe de expedientes eficazes, tais como a subvenção, a participação no capital, a oferta de constituição de empresa de economia mista, o empréstimo, a isenção de impostos<sup>418</sup>.

Tratando das isenções extrafiscais, sob o enfoque de sua constitucionalidade, o ilustre professor JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES afirma que esse instrumento pode ser utilizado pela política tributária para beneficiar determinados setores, sem que, com isso, entre em conflito com o princípio da isonomia, uma vez que, em verdade, o que se pretende é alcançar um bem comum maior. Em suas palavras:

Nas isenções extrafiscais, a exoneração total ou parcial da carga tributária, não se produz para que esta corresponda à riqueza do contribuinte, mas para que exerça uma função reguladora alheia à justiça tributária.

A isenção isolada de categorias de pessoas, p. ex., isenção a indústrias novas, pode conciliar-se com a promoção do bem comum, sendo aparente o conflito com o princípio de isonomia, porquanto a exclusão da incidência seria ditada por considerações de interesse coletivo: a promoção do desenvolvimento econômico, deslocando-se o problema da legitimidade de tais isenções para a verificação da ocorrência do interesse público<sup>419</sup>.

<sup>417</sup> LUÍS EDUARDO SCHOUERI enuncia que “podem as isenções servir de veículo a normas tributárias indutoras, quando motivam o contribuinte a adotar comportamento desejado pelo legislador” – **Normas tributárias...**, op. cit, p. 207. E como adverte ROQUE ANTONIO CARRAZZA, “não devemos confundir os incentivos fiscais (também chamados benefícios fiscais ou estímulos fiscais) com as isenções tributárias. Estas são, apenas, um dos meios de concedê-los” – **Curso...**, op. cit, p. 939, nota 7.

<sup>418</sup> **Questões forenses (Direito constitucional, administrativo, penal, processual e privado)**, p. 99.

<sup>419</sup> **Teoria...**, op. cit, p. 70-71. Em sentido semelhante, no que diz respeito à observância e aplicação do princípio da isonomia tributária na tributação extrafiscal, colhemos importantes ensinamentos da consistente obra “*Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais*”, de autoria de MARCOS ANDRÉ VINHAS CATÃO. Em que pese a extensa linha de raciocínio, pelo autor desenvolvida, convém observarmos as suas palavras: “Tal possibilidade, antes de desafiar a própria questão da legitimidade dos incentivos fiscais, passa pelo que se deva ter por um critério isonômico, ou seja, o que na sua formulação respeite efetivamente os iguais. Nesse caso específico, não haveria que se falar em violação ao princípio da isonomia tributária se o legislador introduzisse determinado incentivo que viesse a beneficiar determinado setor industrial, lastreado em análise sócio-

Também NORBERTO BOBBIO já anunciava as isenções tributárias como instrumentos eficazes de indução de comportamento. E, ao referir-se às chamadas “sanções positivas”, – amplamente examinadas no item 3.3.3 da presente dissertação<sup>420</sup>, – o jusfilósofo italiano acabou por enquadrar as isenções na categoria de medida preventiva, tendente a promover um comportamento desejado, suscitando uma esperança, ou a impedir um comportamento não desejado, despertando um temor<sup>421</sup>. Observemos os seus ensinamentos:

Para dar exemplos atinentes ao direito, quando o Estado estabelece uma isenção fiscal para quem realize uma ação econômica considerada vantajosa para a coletividade, institui uma medida preventiva que tem, manifestamente, o objetivo de induzir à realização de uma ação desejada; [...] <sup>422</sup>

Dentre outros, as imunidades também consubstanciam instrumentos jurídico-tributários aptos a regular comportamentos no campo social e econômico, promovendo, assim, a extrafiscalidade<sup>423</sup>.

---

*econômica que analisasse as possibilidades de desenvolvimento daquele determinado ramo de atividade econômica. Ou seja, não haveria que se falar em violação ao princípio da igualdade, a concessão de incentivos fiscais no âmbito do ICMS – abstraindo-se os pressupostos hierárquico-normativos inerentes à matéria no campo desse tributo – através de determinada legislação que concede incentivos às indústrias cítricas em determinado estado, e por outro lado não estende os mesmos benefícios às indústrias de refrigerantes. Note-se que, embora ambos atuem em setores semelhantes, a violação isonômica não se consuma, posto que se tratam de atividades distintas e cuja atividade empresarial se pode realizar em diferentes perspectivas geo-econômicas (uma região propícia ao desenvolvimento daquela agricultura combinada com o fato do setor primário poder absorver mais mão-de-obra do que uma indústria de refrigerantes). Nesse particular, a violação se daria se os incentivos só fossem permitidos a algumas indústrias cítricas, seja por qualquer critério, seja por se tratarem de indústrias novas, menores ou maiores etc” (sic) – Regime..., op. cit, p. 38-40.*

<sup>420</sup> Item 3.3.3 – A função promocional do Direito: sanção negativa e sanção positiva (premiativa), p. 112-117.

<sup>421</sup> **Da estrutura...**, op. cit, p. 26.

<sup>422</sup> *Idem*.

<sup>423</sup> Em relação às imunidades, importa, aqui, abrirmos um parêntese para apresentarmos o seu conceito e a sua relações com as isenções tributárias. A temática das imunidades tributárias sempre despertou o interesse e a atenção de estudiosos de peso. A despeito de tratar-se de um instituto que pode suscitar numerosas e calorosas discussões, não tendo encontrado, como assevera PAULO DE BARROS CARVALHO, “[...] uma elaboração teórica metodologicamente adequada ao conhecimento de sua fenomenologia”, impera, curiosamente, entre os autores que se propuseram ao seu estudo, um espírito de tranquilidade no que diz respeito aos seus conceitos. Basicamente, os pronunciamentos acerca das imunidades giram em torno das seguintes ideias: (i) imunidade como uma limitação constitucional ao exercício da competência tributária; (ii) imunidade como exclusão ou supressão do poder tributário; (iii) imunidade como hipótese de não incidência constitucionalmente qualificada, teoria essa que encontra em JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES o seu principal representante – José Souto Maior BORGES, **Teoria...**,

Sob o ponto de vista teleológico, as imunidades visam promover a efetividade de determinados valores prestigiados pelo Texto Constitucional, ou, nas palavras de CLÉLIO CHIESA, têm a finalidade específica de “[...] viabilizar a

---

*op. cit.*, p. 217-219. Sem a pretensão de aprofundar a análise dos respeitáveis entendimentos acima mencionados, por escapar dos limites propostos pelo presente trabalho, frisemos apenas que “[...] a regra que imuniza é uma das múltiplas formas de demarcação de competência”, o que, de certo modo, infirma as linhas propostas para relatar o instituto da imunidade tributária. E, ainda, pinçadas essas posições mais frequentemente citadas para revelar o fenômeno da imunidade, em que pese todo o reconhecimento e respeito que nutrimos pelo jurista invocado, o professor JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, e pelos defensores das teorias acima mencionadas, registremos a nossa opção pela noção concebida por PAULO DE BARROS CARVALHO, por sua elevada carga de racionalidade e rigor científico. Calcando a sua análise na divisão existente entre normas de estrutura e normas de comportamento, e inserindo as imunidades tributárias na primeira categoria, em virtude do fato de participarem da delimitação das fronteiras da competência tributária, o ilustre professor afirma que as imunidades são normas jurídicas de estrutura, contidas no Texto Constitucional, que estabelecem expressamente a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno – União, Estados, Municípios e o Distrito Federal – para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas – **Curso...**, *op. cit.*, p. 180-197. Na mesma linha, o eminente professor da PUC/SP, ROQUE ANTONIO CARRAZA, entendendo que as imunidades tributárias também fixam a incompetência dos entes tributantes, contribuindo “[...] para traçar o perfil das competências tributárias”, assim nos brinda com as suas sempre preciosas lições: “A imunidade tributária é um fenômeno de natureza constitucional. As normas constitucionais que, direta ou indiretamente, tratam do assunto, fixam, por assim dizer, a incompetência das entidades tributantes para onerar, com exações, certas pessoas, seja em função de sua natureza jurídica, seja porque coligadas a determinados fatos, bens ou situações” (sic) – **Curso...**, *op. cit.*, p. 772 e 775. Compartilhando do mesmo entendimento, MISABEL DE ABREU MACHADO DERZI, em uma de suas notas de atualização do clássico “Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar”, do saudoso professor ALIOMAR BALEEIRO, assim afirma: “Podemos conceituar as imunidades como regra expressa da Constituição (ou implicitamente necessária), que estabelece a não competência das pessoas políticas da Federação para tributarem certos fatos e situações, de forma amplamente determinada, delimitando negativamente, por meio de redução parcial, a norma de atribuição de poder tributário” – In **Limitações...**, *op. cit.*, p. 16. Firmes na definição proposta por PAULO DE BARROS CARVALHO, acompanhada por exímios estudiosos do Direito Constitucional Tributário, resta-nos, agora, estabelecer, brevemente, a distinção das imunidades tributárias e das isenções. E, novamente, para a realização dessa tarefa, valemo-nos dos precisos ensinamentos do eminente professor da USP e da PUC/SP. Pois bem, embora a tradição dogmática jurídico-tributária examine em conjunto os institutos da imunidade e da isenção, traçando um paralelismo entre essas duas realidades normativas em função da inexistência de dever prestacional tributário, a norma de imunidade e a de isenção são categorias jurídicas distintas, apresentando apenas poucos pontos de contato, tais como: (i) ambas são normas jurídicas válidas no sistema; (ii) são regras de estrutura; e (iii) tratam de matéria tributária. Como categorias jurídicas distintas, tais unidades normativas “[...] não se interpenetram, mantendo qualquer tipo de relacionamento no processo de derivação ou de fundamentação, a não ser em termos muito oblíquos e indiretos”. As imunidades tributárias distinguem-se das isenções por operarem no plano constitucional, contribuindo para o desenho das faixas de competência atribuídas aos entes políticos tributantes, sendo tais regras imunizantes dispostas em “[...] esquemas sintáticos proibitivos ou vedatórios”. É, portanto, preceito que atua em momento que antecede à produção da norma impositiva. A isenção tributária atua, por sua vez, no plano infraconstitucional da lei ordinária. E, a sua dinâmica, nas palavras de PAULO DE BARROS CARVALHO, tal como anteriormente mencionado, “[...] pressupõe um encontro normativo, em que ela, regra de isenção, opera como expediente redutor do campo de abrangência dos critérios da hipótese ou da consequência da regra-matriz do tributo”. Portanto, diante do exame das imunidades tributárias, bem como da rápida distinção efetuada entre essas duas espécies normativas, imperiosa é a conclusão de que não se pode estabelecer entre elas nenhum paralelo, salvo, é claro, aquele realizado em função da inexistência de dever prestacional tributário – **Curso...**, *op. cit.*, p. 197-198.

*proteção ou promoção de valores tidos como fundamentais para a ordem jurídica positiva*<sup>424</sup>.

Notamos, com facilidade, o nítido propósito das imunidades de direcionar comportamentos sociais.

Nesse sentido, LÍDIA MARIA LOPES RODRIGUES RIBAS, de forma bastante sintética, faz interessante apanhado das normas constitucionais portadoras de teor extrafiscal:

A função arrecadatória da estrutura tributária está ampliada pela colimação de objetivos extrafiscais como se vê nas imunidades (arts. 150, VI; 153, § 3º, III; 153, § 4º; 153, § 5º; 155, X, 'a'; 155, X, 'b'; 155, X, 'c'; 156, § 2º, I; 184, § 5º; 5º, XXXIV; 226, § 1º; 230, § 2º; 5º, LXXIII; 5º, LXXVI, 'a' e 'b'; 5º, LXXVII; 201; 195, III, § 7º); nas contribuições parafiscais (arts. 149; 149, § 1º); nos empréstimos compulsórios (art. 148); na seletividade (arts. 153, § 3º, I; 155, § 2º, III) e na progressividade (arts. 182, § 4º, II; 156, § 1º, I) para os impostos; em outras regras de natureza tributária (arts. 146, III, 'c'; 155, § 2º, II; 144, § 2º, XII, 'e', 'f' e 'g'; 155, § 4º, IV, 'c'; 155, § 5º; 156, § 1º, II; 156, § 3º, II; 159, I, 'c'); entre outras normas constitucionais na implementação de uma política fiscal com atributos extrafiscais, compelindo à ação ou inação dos agentes privados<sup>425</sup>.

Ainda, além das isenções e das imunidades, outros mecanismos tributários podem ser adotados com vistas a beneficiar o indivíduo que pratique um comportamento ambiental desejado.

Lembrando que a lista de incentivos tributários aptos a promover a extrafiscalidade não comporta enumeração taxativa, por estarem as suas modalidades condicionadas à criatividade do legislador<sup>426</sup>; destacamos aqui, ainda,

<sup>424</sup> **A competência tributária do Estado brasileiro: desonerações nacionais e imunidades condicionadas**, p. 184. Importante ainda destacar que, segundo CHIESA, as normas constitucionais que versam sobre imunidades, por visarem à proteção ou à promoção dos valores consagrados no Texto Constitucional, “[...] sempre devem, ser interpretadas de maneira extensiva e ampla, buscando dar efetividade ao fim colimado pelo legislador” – *Ibidem*, p. 184-185. Na mesma direção é o pronunciamento de JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES: “Sistematicamente, através de imunidade, resguardam-se princípios, idéias-forças ou postulados essenciais ao regime político. [...] Analisada sob o prisma do fim, objetivo ou escopo, a imunidade visa assegurar certos princípios fundamentais ao regime, a incolumidade de valores éticos e culturais consagrados pelo ordenamento constitucional positivo e que se pretende manter livres das interferências ou perturbações da tributação” – **Teoria...**, *op. cit.*, p. 221.

<sup>425</sup> Defesa ambiental: utilização de instrumentos tributários, *in* Heleno Taveira TÔRRES (org.), **Direito...**, *op. cit.*, p. 690.

<sup>426</sup> Simone Martins SEBASTIÃO, **Tributo...**, *op. cit.*, p. 160.

a redução da base de cálculo e a concessão de créditos presumidos, apontadas por JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES<sup>427</sup>.

A redução da base de cálculo, segundo o entendimento do admirável professor pernambucano, ao lado da redução da alíquota do tributo, configuram hipóteses de redução do tributo<sup>428</sup>; tendo como exemplo a redução estabelecida pelo artigo 1º, parágrafo único, I, da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, que dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – ICMS<sup>429</sup>.

Também tendo como fundamento o artigo 1º, parágrafo único, da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, a concessão de créditos presumidos “[...] é instrumento indireto de exoneração – total ou parcial – do ICMS”<sup>430</sup>, decorrente da atuação da não-cumulatividade constitucionalmente prevista.

Em largas pinceladas, esses são alguns dos instrumentos jurídico-tributários que se podem voltar à regulação de comportamentos, no campo social, em que se inserem os objetivos socioambientais, políticos e econômicos<sup>431</sup>.

<sup>427</sup> Sobre as isenções, incentivos e benefícios fiscais relativos ao ICMS, in **Revista dialética de direito tributário**, nº 6, p. 69-73.

<sup>428</sup> JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES rechaça a denominação “isenção parcial”, optando por se referir à diminuição do montante do tributo decorrente da redução da base de cálculo e da sua alíquota por meio da expressão “reduções do tributo” – *Ibidem*, p. 70. Censurando também a denominação “isenção parcial”, merecem registro as palavras de EDUARDO GOMES PLASTINA: “Quanto à redução da base de cálculo, tem-se que esta não pode ser considerada hipótese de isenção, muito menos de caráter parcial. A redução da base de cálculo importa no nascimento do objeto prestacional, porém em montante inferior àquele que surgiria se inexistisse a mencionada redução. [...] na redução da base de cálculo há o surgimento do vínculo, ainda que em montante inferior ao que potencialmente poderia ser atingido, se fosse levada em conta a intensidade integral do evento tributado” – O direito de crédito de ICMS nas operações tributadas com base de cálculo reduzida, in Luiz Alberto Pereira FILHO (coord.), **ICMS – Questões polêmicas**, p. 151.

<sup>429</sup> Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975: “Art. 1º As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei. Parágrafo único. O disposto neste artigo também se aplica: I – à redução da base de cálculo; II – à devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo, ao contribuinte, a responsável ou a terceiros; III – à concessão de créditos presumidos; IV – à quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no Imposto de Circulação de Mercadorias, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus; V – às prorrogações e às extensões das isenções vigentes nesta data”.

<sup>430</sup> José Souto Maior BORGES, Sobre as isenções, incentivos e benefícios fiscais relativos ao ICMS, in *Revista...*, op. cit, p. 71.

<sup>431</sup> Em sua obra *Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais*, MARCOS ANDRÉ VINHAS CATÃO destaca também os seguintes incentivos tributários: a subvenção, os subsídios e o diferimento (ou isenção condicionada) – **Regime...**, op. cit, p. 58-91. A remissão e a anistia, embora não constituam espécies típicas de incentivos tributários, segundo o autor, “podem ser inseridas

#### 5.4 O TRIBUTO COMO INSTRUMENTO JURÍDICO DE INDUÇÃO DE COMPORTAMENTOS AMBIENTALMENTE CORRETOS

Fazendo uma breve retomada, lembremos que, no Capítulo 3 da presente dissertação tratamos das chamadas “normas premiativas”, dotadas de “sanções positivas”, demonstrando a sua conseqüente proximidade com a “função promocional do Direito”<sup>432</sup>.

Disso restou evidenciada, basicamente, a ideia de que o Direito não se manifesta apenas em sua concepção negativo-repressiva, ou seja, por meio de normas coativas, mas sim, também, em sua perspectiva funcional, caracterizada pela implementação de técnicas promocionais, aptas a desencadear uma participação mais ativa dos cidadãos, no que diz respeito à adoção de comportamentos sociais nos moldes colimados pelo Estado.

Ainda, devidamente examinado, no Capítulo 5, o tributo em sua perspectiva funcional, pudemos notar a sua relevância na ordem econômica como instrumento de intervenção estatal, voltado à implementação de políticas públicas, dentre as quais está inserida aquela relativa à preservação do meio ambiente.

Nesse sentido, bem se encaixam as robustas palavras de MARÇAL JUSTEN FILHO, ex-professor titular da Faculdade de Direito da UFPR:

O direito tributário não é apenas um conjunto de normas repressivas da atuação estatal, mas apresenta também uma função promocional, para utilizar o pensamento de BOBBIO. Apenas através da conjugação e efetivação de suas diversas funções é que se realizarão os desígnios constitucionais e nos aproximaremos da sociedade mais justa que nos comprometemos a produzir<sup>433</sup>.

---

*dentro de um conjunto de estímulo a certas atividades econômicas” – Ibidem, p. 58-89. Ainda, além desses instrumentos jurídico-tributários, mencionamos, aqui, também, os “investimentos oriundos de tributos”, dentre os quais destacamos o “Fundo 157”, criado pelo Decreto-lei nº 157, de 10 de fevereiro de 1967. Em apertada síntese, o extinto “Fundo 157” constituía uma opção, conferida aos contribuintes, de utilizar parte do imposto devido, quando da Declaração do Imposto de Renda, na aquisição de quotas de fundos administrados por instituições financeiras, de livre escolha do aplicador/contribuinte.*

<sup>432</sup> Capítulo 3 – Teoria da Norma Jurídica, p. 81-125.

<sup>433</sup> Sistema constitucional tributário: uma aproximação ideológica, in **Revista da faculdade de direito da UFPR**, p. 233.



Isso posto, e diante dessa rápida reprise de alguns pontos de relevo para o presente estudo, é importante tecermos algumas breves considerações sobre a intervenção estatal por meio de instrumentos tributários, para sustentar a viabilidade do seu emprego na consecução de objetivos ambientais.

LUÍS EDUARDO SCHOUERI, em sua obra *“Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica”*, ao tratar das normas tributárias enquanto instrumento de intervenção econômica, estabelece a distinção entre a chamada “intervenção por direção” e a “intervenção por indução”, modalidade esta da atuação estatal objeto de nosso estudo. E a faz com base nas precisas lições de EROS ROBERTO GRAU, que classifica as intervenções em três categorias: por “absorção” ou “participação” – modalidades de intervenção direta do Estado no domínio econômico, – e por “direção” e por “indução” – formas de intervenção indireta do Estado sobre o domínio econômico<sup>434</sup>.

Evidentemente, por estarmos a tratar, no presente trabalho, de normas tributárias indutoras de comportamentos ambientalmente corretos, não nos debruçaremos sobre a “intervenção por absorção” ou “participação”<sup>435</sup>, modalidades diretas de atuação estatal no campo da atividade econômica em sentido estrito (domínio econômico). Exploreemos aqui, portanto, rapidamente, as formas indiretas de intervenção, ou seja, as intervenções por “direção” e por “indução”.

Primeiramente, devemos pontuar – e isso recorrendo às observações do professor da USP, LUÍS EDUARDO SCHOUERI – que a distinção entre as normas relativas à intervenção por “direção” e aquelas atinentes à intervenção por “indução”

<sup>434</sup> Eros Roberto GRAU, *A ordem...*, op. cit, p. 147. Como ensina LUÍS EDUARDO SCHOUERI, a intervenção econômica do Estado pode se dar de forma direta e indireta. A primeira modalidade, característica de Estados intervencionistas, refere-se à intervenção em que o Estado atua diretamente como autêntico agente econômico. Por sua vez, a intervenção indireta não apresenta o Estado como agente econômico. Nesta hipótese, o ente estatal adota uma postura externa, de mera orientação da atividade econômica, por meio de estímulos ou limitações – **Normas tributárias...**, op. cit, p. 41-42. Entendendo da mesma forma, EROS ROBERTO GRAU denominou a modalidade de intervenção direta do Estado de intervenção “no” domínio econômico e atribuiu a expressão intervenção “sobre” o domínio econômico ao modo indireto de atuação estatal – *A ordem...*, op. cit, p. 147.

<sup>435</sup> Nas palavras de EROS ROBERTO GRAU, na intervenção por *absorção* “o Estado assume o controle dos meios de produção e/ou troca em determinado setor da atividade econômica em sentido estrito; atua em regime de monopólio”. A intervenção por *participação*, por sua vez, ocorrer quando “o Estado assume o controle de parcela dos meios de produção e/ou troca em determinado setor da atividade econômica em sentido estrito; atua em regime de competição com empresas privadas que permanecem a exercitar suas atividades nesse mesmo setor” – *Idem*.

se dá “[...] a partir do grau de liberdade do administrado”<sup>436</sup>. Vemos nessa premissa a chave para a melhor compreensão de suas diferenças.

A intervenção por “direção” refere-se à atuação do Estado sobre o domínio econômico por meio de “comandos imperativos”, dotados de força cogente, como afirma EROS ROBERTO GRAU, que impõem comportamentos compulsórios para os agentes econômicos. Nesse sentido, são suas esclarecedoras palavras:

[...] o Estado exerce pressão sobre a economia, estabelecendo mecanismos e normas de comportamento compulsório para os sujeitos da *atividade econômica em sentido estrito*.

[...]

No caso das *normas de intervenção por direção* estamos diante de comandos imperativos, dotados de cogência, impositivos de certos comportamentos a serem necessariamente cumpridos pelos agentes que atuam no campo da *atividade econômica em sentido estrito* – inclusive pelas próprias empresas estatais que a exploram. Norma típica de *intervenção por direção* é a que instrumenta controle de preços, para tabelá-los ou congelá-los<sup>437</sup>.

De forma complementar, LUÍS EDUARDO SCHOUERI, bem observando essa modalidade de intervenção sob o prisma sintático, afirma que a “[...] *norma de direção vincula a determinada hipótese um único conseqüente*”<sup>438</sup>.

Diferentemente, a intervenção “por indução” diz respeito à atuação estatal sobre o domínio econômico por meio de normas dispositivas, que conferem ao agente econômico a possibilidade de escolha do caminho a seguir. Em outros termos, diante de mecanismos de convencimento, estímulos ou desincentivos do Estado, é franqueado aos sujeitos optar pela adoção de um comportamento, sugerido pelo legislador, que transcenda os seus interesses individuais e se compatibilize com os anseios da sociedade, ou por um comportamento diverso, ainda assim permitido pela ordem jurídica. De maneira mais clara, assim se manifesta EROS ROBERTO GRAU sobre a intervenção do Estado por “indução”:

[...] o Estado manipula os instrumentos de intervenção em consonância e na conformidade das leis que regem o funcionamento dos mercados.

[...]

<sup>436</sup> **Normas tributárias...**, *op. cit.*, p. 46.

<sup>437</sup> **A ordem...**, *op. cit.*, p. 147-148.

<sup>438</sup> **Normas tributárias...**, *op. cit.*, p. 43

No caso das *normas de intervenção por indução* defrontamo-nos com preceitos que, embora prescritivos (deônticos), não são dotados da mesma carga de cogência que afeta as normas de intervenção por direção. Trata-se de *normas dispositivas*<sup>439</sup>.

Destacando ainda que, do ponto de vista sintática, as normas de intervenção por “indução” vinculam “[...] à hipótese duas conseqüências ligadas pela conjunção alternativa”, nessa mesma direção são os ensinamentos de LUÍS EDUARDO SCHOUERI, eminente professor da USP:

Caracteriza-as o fato de serem normas dispositivas. O agente econômico não se vê sem alternativas; ao contrário, recebe ele estímulos e desestímulos que, atuando no campo de sua formação de vontade, levam-no a decidir-se pelo caminho proposto pelo legislador. Este, por sua vez, sempre deve contar com a possibilidade de seus incentivos/desincentivos não serem suficientes para a tomada da decisão pelo agente econômico, a quem, assim, é assegurada a possibilidade de adotar comportamento diverso, sem que por isso recaia no ilícito. O estado abre mão de seu poder de dar ordens, substituindo-o por seu poder econômico, com efeito equivalente (*sic*)<sup>440</sup>.

Portanto, diante do exposto, e tendo em vista o tema sobre que versa esta dissertação, basicamente, tributação extrafiscal voltada à preservação do meio ambiente e o princípio da solidariedade, só podemos cogitar da intervenção do Estado sobre o domínio econômico na modalidade por “indução”, mediante o emprego de instrumentos jurídico-tributários.

E para o alcance do desiderato de induzir comportamentos sociais com vistas à preservação ambiental, os tributos – “[...] fatores ativos da economia dirigida”, como assevera o financista francês HENRY LAUFENBURGER<sup>441</sup> – mostram-se instrumentos eficazes de justiça social, servindo à implementação e condução de uma política pública voltada a esse fim<sup>442</sup>.

<sup>439</sup> A ordem..., *op. cit.*, p. 147-148.

<sup>440</sup> *Ibidem*, p. 43-44.

<sup>441</sup> Henry LAUFENBURGER, **Finanças comparadas**, p. 236.

<sup>442</sup> Afirmando ser o tributo um instrumento político, de realização de políticas públicas, HENRY LAUFENBURGER, de certa forma retomando o que já dissemos no item 5.3.2 da presente dissertação, p. 153-163, assevera que a “neutralidade” do tributo, ou seja, o fato de ser um “instrumento puramente financeiro”, deve ser entendida no sentido relativo do termo. Nesse sentido, assim apregoa: “[...] enquanto ele procura repartir corretamente entre todos os detentores de riquezas os encargos da coletividade, o imposto atende à sua definição primitiva de ser um instrumento puramente financeiro. Bem entendido, pela sua função mesma, ele

Desse modo, a defesa do meio ambiente constitui campo fértil para a intervenção do Estado por meio dos tributos, instrumentos jurídicos aptos a induzir comportamentos sociais, canalizando-os em direção à busca do meio ambiente ecologicamente sustentável<sup>443</sup>.

---

*intervém mais ou menos profundamente na estrutura das rendas e das fortunas, afeta a circulação, modifica o mecanismo de formação dos preços. Mas fica neutro enquanto não perturba a situação material comparada dos membros da coletividade. Quando o legislador se afasta dessa linha de conduta, ele procura manipular o imposto não somente para conseguir receitas para o Tesouro pela repartição equitativa dos encargos, mais ainda e sobretudo para realizar reformas econômicas, sociais e financeiras, o imposto torna-se acessoriamente ou principalmente um instrumento político” – Ibidem, p. 236-237. Em relação à “neutralidade”, merecem nota também as reflexões de CLAUDIA ALEXANDRA DIAS SOARES. Ao tratar da “eficiência fiscal”, no caso dos “instrumentos fiscais” voltados à proteção do meio ambiente, a autora portuguesa, entendendo que os tributos com motivação ambiental não interferem na “neutralidade” do sistema tributário, assim se manifestou: “Ao gravar-se fiscalmente uma determinada actividade, obrigando-se os decisores económicos a considerar nas suas opções todos os custos que a mesma envolve, está-se a promover a eficiente afectação dos recursos. A finalidade que preside aos tributos ecológicos torna-os, assim, coerentes com a exigência de neutralidade que se faz ao sistema fiscal. O efeito que se espera que estes impostos tenham sobre a economia não é distorçor, mas corrector, permitindo atenuar os desperdícios fiscais (deadweight losses) e a carga fiscal excessiva (excess burden). Do ponto de vista económico não existe, assim, uma contradição entre eficiência fiscal e gravames ecológicos. Contudo, deve manter-se um equilíbrio entre os ganhos que advêm da prossecução de objectivos ambientais através do sistema fiscal e os que provêm da simplicidade deste” (sic) – **O imposto ecológico – contributo para o estudo dos instrumentos económicos de defesa do ambiente**, p. 528.*

<sup>443</sup> Em que pese defendermos o emprego dos tributos como instrumentos de indução de comportamentos ambientalmente corretos, devemos considerar o alerta do eminente professor LUÍS EDUARDO SCHOUERI, acerca do perigo da “[...] monetarização do Direito Ambiental”. São suas palavras: “Utilizado o instrumento tributário com efeito indutor, o contribuinte já não é mais visto como alguém que gera danos, mas como alguém que ‘paga a conta’ e por isso (especialmente) legitimado a usar ou consumir bens de natureza ambiental. A consequência é, a médio prazo, redução de sua propensão a evitar a prática danosa ao ambiente, além da própria perda de consciência ambiental” – **Normas...**, op. cit., p. 48.

## CAPÍTULO 6

### TRIBUTAÇÃO E O MEIO AMBIENTE

#### 6.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

Como restou demonstrado, ao longo do presente trabalho, o Direito Tributário, por envolver aspectos econômicos e financeiros, é essencial para o alcance e satisfação dos valores e princípios fundamentais insculpidos na Magna Carta da República Federativa do Brasil.

Dentre os princípios constitucionais de maior hierarquia, destacamos a dignidade da pessoa humana, que constitui objetivo fundamental do Estado Democrático de Direito<sup>444</sup>; e, como nos lembra INGO WOLFGANG SARLET:

[...] na condição de princípio fundamental, a dignidade da pessoa humana constitui valor-guia não apenas dos direitos fundamentais, mas de toda a ordem constitucional, razão pela qual se justifica plenamente sua caracterização como princípio constitucional de maior hierarquia axiológico-valorativa (*höchstes wertsetzendes Verfassungsprinzip*)<sup>445</sup>.

Decorrência disso é a íntima vinculação entre o princípio da dignidade da pessoa humana e os direitos e garantias fundamentais, como é o caso do direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, estampando no artigo 225 da Constituição Federal de 1988. Nesse sentido, oportunas são as lições de CELSO ANTONIO PACHECO FIORILLO e MARCELO ABELHA RODRIGUES:

O legislador foi além, ao dizer que a tutela ambiental não é só tutela da vida, mas uma vida digna e sadia em todas as suas formas. Desta maneira, não há como fugir da conclusão de que a tutela do meio ambiente [...] faz parte não só de uma garantia constitucional e, com regime de cláusula pétrea,

---

<sup>444</sup> Constituição Federal de 1988: “Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: I – a soberania; II – a cidadania; III – a dignidade da pessoa humana; IV – os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa; V – o pluralismo político. Parágrafo único. Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição”.

<sup>445</sup> **A eficácia dos direitos fundamentais**, p. 112.

como também diz respeito aos próprios fundamentos e princípios da República, estabelecidos nos artigos 1º e 3º da Constituição Federal<sup>446</sup>.

O princípio da dignidade da pessoa humana é, em menor ou maior grau, elemento comum de todos os direitos fundamentais colimados no Texto Constitucional, de maneira que a sua densificação, ou seja, a sua eficácia máxima é alcançada por meio da concretização de tais direitos, o que inclui, obviamente, a proteção ao meio ambiente.

Dentro desse contexto, e levando-se em conta, ainda, a utilização de instrumentos jurídico-tributários para induzir comportamentos sociais, no sentido de canalizá-los, por meio de estímulos ou desincentivos, em direção à preservação do meio ambiente, resta evidenciada a estreita relação existente entre o Direito Tributário e o Direito Ambiental, na promoção do princípio da dignidade da pessoa humana, norteador da tributação ambiental.

Feitas essas breves considerações sobre o envolvimento do meio ambiente com o Direito Tributário, passemos a apresentar os fundamentos constitucionais do meio ambiente e os princípios – dentre aqueles que norteiam o Direito Ambiental – que, a nosso ver, possuem relação direta com a atividade tributária dirigida à preservação ambiental. Em seguida, abriremos um tópico específico para versar sobre a tributação ambiental.

Mas, antes, como forma de introduzir o tema “meio ambiente”, a ser tratado mais detidamente neste capítulo, convém tentarmos chegar o mais próximo possível da sua adequada determinação conceptual, tarefa essa sabidamente árdua.

## **6.2 O MEIO AMBIENTE: CONTORNOS CONCEPTUAIS**

Ponto de partida para qualquer incursão no ordenamento jurídico, a Constituição Federal de 1988 é o (sub)sistema a partir do qual todos os demais subsistemas normativos extraem o seu fundamento último de validade, tal como já tivemos a oportunidade de registrar anteriormente.

---

<sup>446</sup> **Manual de direito ambiental e legislação aplicável**, p. 25.

Essa afirmação é válida seja para o Direito Tributário, seja para o Direito Civil, ou qualquer outro ramo do Direito. E, obviamente, no que diz respeito ao Direito Ambiental, não seria diferente.

Não é, portanto, sem razão que julgamos ser imprescindível examinar o meio ambiente a partir do prisma constitucional, de maneira que somos, naturalmente, conduzidos a observar o conteúdo do artigo 225, “*caput*”, da Carta da República Federativa do Brasil, que assim dispõe:

Art. 225. Todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações.

Evidentemente, expressivo é o grupo de dispositivos constitucionais que versam o meio ambiente, o que dá azo, inclusive, à identificação de um ramo do Direito didaticamente autônomo<sup>447</sup>. Essa autonomia, por óbvio, é apenas didática,

<sup>447</sup> Em relação à locução “meio ambiente”, alguns comentários se fazem necessários. E os fazemos com apoio nas palavras de CLEUCIO SANTOS NUNES. Primeiro, pontuemos que a combinação dos termos “meio” e “ambiente”, para designar “âmbito que circunda”, sofre fortes críticas, por se tratarem de signos que encerram a mesma ideia. O vocábulo “meio” é polissêmico, de modo que compreende a noção de “*lugar onde se vive*”. A seu turno, o termo “ambiente” pode denotar “[...] *aquilo que cerca ou envolve os seres vivos ou as coisas; lugar, sítio, espaço, recinto*”. Em razão disso, o autor conclui que a “[...] *junção de meio com ambiente reforça o conceito de lugar onde se vive*”, não se tratando, assim, simplesmente de um “*locus*”, mas sim de um espaço “[...] *onde se pode estar cercado pelos seres vivos ou coisas*”. De forma mais clara, não se trata de “[...] mero pleonismo”, de maneira que se percebe, em verdade, nessa combinação “[...] *um reforço de linguagem muito próprio aos vocábulos que podem ser empregados em vários sentidos, como perdas e danos, direito líquido e certo, ilegalidade ou abuso de poder*”. E prossegue CLEUCIO SANTOS NUNES, temperando um pouco mais o seu raciocínio: “[...] *ambiente é uma expressão de reforço a meio, para avivar a ideia de que não basta a versão estática de viver em algum lugar (meio), como também de interagir com as coisas e seres desse lugar (meio ambiente)*”. Ainda em referência à locução “meio ambiente”, mas agora versando sobre as classes de meio ambiente, ou como CLEUCIO SANTOS NUNES entende mais apropriado, sobre os seus “modos de ser”, o meio ambiente apresenta-se de formas diferentes, sem perder, contudo, por ser uno, “[...] *sua materialidade essencial de ser meio em que o homem vive*”. Desse modo, o meio ambiente pode ser: (i) “artificial”, na medida em que o meio ambiente é “[...] *constituído por realizações humanas edificadas*”; (ii) “cultural”, modo de ser esse também resultante do “gênio humano”, porém com significado especial, “[...] *pois representa o testemunho da História, imprescindível à compreensão atual e futura do que o homem é ou pode ser*”; e (iii) “natural” ou “físico”, referindo-se, como deduzimos dos próprios termos, aos recursos naturais encontrados na natureza. No primeiro grupo, temos, portanto, dentre outras realizações humanas, as cidades com suas ruas, casas, prédios, monumentos e parques. No conjunto do meio ambiente “cultural”, podemos agrupar, basicamente, os patrimônios histórico, artístico, paisagístico e turístico. E, no meio ambiente “natural” ou “físico” encontramos a água, o solo, o ar atmosférico e os elementos físicos e químicos deles extraídos. Entretanto, parece-nos correta a percepção de CLEUCIO SANTOS NUNES, ao afirmar que “[...] *deixando-se de lado o didatismo que facilita a abordagem e a linguagem empregadas em textos científicos, não é relevante destacar as diferenças de meio*

uma vez que, assim como todo e qualquer ramo do Direito, o Direito Ambiental também faz parte do indissociável universo jurídico<sup>448</sup>.

No entanto, para nós, de início, e tão somente para fins de fixação dos contornos conceptuais do meio ambiente, basta a leitura do dispositivo constitucional acima reproduzido, do qual extraímos a importante afirmação de que o meio

---

*ambiente, uma vez que o homem é elemento determinante*". Isso porque, tal como observa o autor, o meio ambiente "[...] seria sempre meio ambiente cultural, pois que produto da ação humana"; e o mesmo ocorre com o meio ambiente em seu "modo de ser" natural ou físico, que é também cultural "[...] na medida em que serve ao homem". Desse modo, assim conclui o referido autor: "Essa conclusão é fundamental [...] porquanto ao se falar em meio ambiente e na tutela que o Direito sobre ele exerce, há, em verdade, referência a todos os seus modos de ser, embora fique nítida a tendência de enfatizar o meio ambiente natural, porque as ofensas a este despertam maior perplexidade e preocupação em virtude da dependência do homem aos bens nele encontrados" – **Direito...**, op. cit, p. 15-16. Em sentido semelhante, CELSO ANTONIO PACHECO FIORILLO e MARCELO ABELHA RODRIGUES, referindo-se à divisão do meio ambiente em cultural, artificial, do trabalho e natural, entendem que essa separação "[...] não possui outra função senão a de delimitar o espectro do meio ambiente a que está se referindo". E arrematam, afirmando que "[...] tal dissociação é meramente expletiva [...]", pois "[...] o conceito de meio ambiente [...] indissocia-se da noção de direito à vida" – **Manual...**, op. cit, p. 26. Importa observar, ainda em relação à classificação do meio ambiente, que mencionamos acima, com base nas lições de CELSO ANTONIO PACHECO FIORILLO e MARCELO ABELHA RODRIGUES, a existência de um quarto aspecto do meio ambiente, qual seja: o do trabalho. No que diz respeito a esse "modo de ser", na designação de CLEUCIO SANTOS NUNES, encontramos sua definição no "Curso de Direito Ambiental Brasileiro", de autoria de CELSO ANTONIO PACHECO FIORILLO. Para o autor, o meio ambiente do trabalho consiste no "[...] local onde as pessoas desempenham suas atividades laborais relacionadas à sua saúde, sejam remuneradas ou não, cujo equilíbrio está baseado na salubridade do meio e na ausência de agentes que comprometam a incolumidade físico-psíquica dos trabalhadores, independente da condição que ostentem (homens ou mulheres, maiores ou menores de idade, celetistas, servidores públicos, autônomos etc.)" – **Curso de direito ambiental brasileiro**, p. 73. Por fim, destaquemos que, além desses 4 (quatro) aspectos ou "modos de ser" do meio ambiente, RICARDO BERZOSA SALIBA inclui o desporto como modalidade de espécie ambiental, isto é, nas próprias palavras do autor, "[...] como sendo Meio Ambiente do Desporto, na medida que este campo pode, e muito, atender os desígnios ambientais esculpidos na Constituição que muito bem garantem a dignidade da pessoa – princípio fundamental, pois se verificarmos o contexto desse objeto, não há como considerarmos o fato de que as atividades esportivas não sirvam para tal efeito". Esclarecendo um pouco mais a sua linha de raciocínio, RICARDO BERZOSA SALIBA entende que "[...] essas práticas desportivas, quaisquer que sejam suas modalidades, são efetivamente um modo de atender o bem estar social dos cidadãos, tanto daqueles que efetivamente o praticam, como também daqueles outros que não", de maneira que, "[...] se devidamente tutelado, estaremos diante de mais um tipo de meio ambiente – do desporto – ecologicamente equilibrado, que certamente proporcionará uma sadia qualidade de vida, tanto para as presentes quanto futuras gerações" – **Fundamentos...**, op. cit, p. 64.

<sup>448</sup> Embora tratando especificamente do conceito e definição de Direito Tributário positivo e de Ciência do Direito Tributário, valiosos são os ensinamentos do eminente professor PAULO DE BARROS CARVALHO sobre o indispensável respeito ao princípio do sistema jurídico. Vejamos suas fortes e esclarecedoras palavras: "[...] a ordenação jurídica é una e indecomponível. Seus elementos – as unidades normativas – se acham irremediavelmente entrelaçados pelos vínculos de hierarquia e pelas relações de coordenação, de tal modo que tentar conhecer regras jurídicas isoladas, como se prescindissem da totalidade do conjunto seria ignorá-lo, enquanto sistema de proposições prescritivas. Uma coisa é certa: qualquer definição que se pretenda há de respeitar o princípio da unidade sistemática e, sobretudo, partir dele, isto é, dar como pressuposto que um número imenso de preceitos jurídicos, dos mais variados níveis e dos múltiplos setores, aglutinam-se para formar essa macha normativa cuja demarcação rigorosa e definitiva é algo impossível" (sic) – **Curso...**, op. cit, p. 14.



ambiente, realçado com a expressão “[...] *ecologicamente equilibrado* [...]”, constitui “[...] *bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida*”.

Além disso, reconheçamos, é justamente no artigo 225 da Constituição Federal de 1988 que reside o núcleo essencial e fundamental para toda a construção normativa em matéria ambiental.

Afinado com essa disposição constitucional é o conteúdo do artigo 3º da Lei nº 6.938, de 31 de agosto de 1981, que, dentre outras providências, dispõe sobre a Política Nacional do Meio Ambiente, seus fins e mecanismos de formulação e aplicação. Para tornar o nosso estudo mais palpável, observemos o seu texto:

Art 3º Para os fins previstos nesta Lei, entende-se por:

I – meio ambiente, o conjunto de condições, leis, influências e interações de ordem física, química e biológica, que permite, abriga e rege a vida em todas as suas formas;

Diante do artigo 3º, I, da Lei nº 6.938/1981, notamos que o conceito de meio ambiente ali enunciado foi nitidamente recepcionado pela ordem jurídica vigente, quando a Carta da República Federativa do Brasil utilizou a expressão “[...] *sadia qualidade de vida*”.

E mais, retomando a análise do artigo 225 da Constituição Federal de 1988, podemos ainda perceber, como bem asseveram CELSO ANTONIO PACHECO FIORILLO e MARCELO ABELHA RODRIGUES, com amparo nas lições de JOSÉ AFONSO DA SILVA, a opção do legislador constituinte por estabelecer a tutela ambiental em duas frentes: uma, cujo objeto é imediato, diz respeito à qualidade do meio ambiente; a outra, por sua vez, de natureza mediata, refere-se à saúde, ao bem-estar e à segurança da população, que, segundo os autores, “[...] *se vêm sintetizando na expressão da qualidade de vida*”<sup>449</sup>.

Como podemos observar, o conceito de meio ambiente é, portanto, amplo. E, tal como lecionam CELSO ANTONIO PACHECO FIORILLO e MARCELO ABELHA RODRIGUES,

Trata-se, pois, de um conceito jurídico indeterminado, que, propositadamente colocado pelo legislador, visa criar um espaço positivo de

<sup>449</sup> **Manual...**, *op. cit.*, p. 24.

incidência da norma, ou seja, se houvesse uma definição precisa de meio ambiente, numerosas situações, que, normalmente, seriam inseridas na órbita de seu conceito atual, poderiam deixar de sê-lo, pela eventual criação de um espaço negativo inerente à qualquer definição (*sic*)<sup>450</sup>.

Em função dessa amplitude, verificamos, assim, que o artigo 225 da Constituição Federal de 1988 nos remete aos artigos 5º e 6º, dispositivos constitucionais esses que versam, respectivamente, sobre direitos individuais e coletivos – tais como, direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, – e, ainda, sobre direitos sociais – a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados.

No que tange ao artigo 5º da Constituição Federal de 1988, não há dúvidas quanto à sua relação com o artigo 225 da Carta Maior. Primeiro, porque o “meio ambiente ecologicamente equilibrado”, embora não esteja expressamente posicionado no artigo 5º, constitui, sem sombra de dúvidas, um direito fundamental. Segundo, porque a locução “Todos têm direito”, tal como nos lembra PAULO AFFONSO LEME MACHADO, “[...] *cria um direito subjetivo, oponível ‘erga omnes’, que é contemplado pelo direito ao exercício da ação popular ambiental (art. 5º, LXXIII, da CF)*”<sup>451</sup>.

O artigo 6º, por sua vez, relaciona-se com a disposição contida no artigo 225 da Carta da República Federativa do Brasil, por, juntamente com o artigo 1º, III, do Texto Constitucional, conferir sentido à expressão “[...] *essencial à sadia qualidade*

<sup>450</sup> *Idem*.

<sup>451</sup> **Direito ambiental brasileiro**, p. 116. Importante questão que se põe, em relação à conexão entre o artigo 5º e o artigo 225, ambos da Constituição Federal de 1988, diz respeito à abrangência do pronome indefinido “todos” referido neste dispositivo constitucional. Em linhas gerais, há interessante conflito doutrinário, que pode ser, aqui, visualizado a partir dos ensinamentos de PAULO AFFONSO LEME MACHADO e de CELSO ANTONIO PACHECO FIORILLO. Para o primeiro, o vocábulo “todos” abarca toda e qualquer pessoa, “[...] *não particularizando quem tem direito ao meio ambiente*”, o que “[...] *evita que se exclua quem quer que seja*” – *Idem*. A seu turno, para CELSO ANTONIO PACHECO FIORILLO, o pronome indefinido “todos”, contido na expressão “*Todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado [...]*” está adstrito ao que estabelece o “*caput*” do artigo 5º da Constituição Federal de 1988, na medida em que os brasileiros e os estrangeiros residentes no País é que “[...] *delimitam a coletividade de pessoas, ainda que indefinidas [...]*”, que detêm titularidade para o exercício de direitos ambientais. Dessa forma, a “[...] *Constituição, ao fixar fundamentos visando constituir um Estado Democrático de Direito, pretendeu destinar às pessoas humanas abarcadas por sua soberania o exercício pleno e absoluto do direito ambiental brasileiro*” – **Curso...**, *op. cit.*, p. 61-62.

de vida”. Essa conexão é bem sintetizada por CELSO ANTONIO PACHECO FIORILLO, para quem passamos a palavra:

A concepção “essencial à sadia qualidade de vida” reporta-se aos destinatários da norma constitucional, que somos todos nós. Dessarte, a regra vinculada ao direito ambiental tem como objetivo a *tutela do ser humano* e, de forma mediata, outros valores que também venham a ser estabelecidos na Constituição Federal.

Por conta dessa visão, devemos compreender o que seja *essencial*, adotando um padrão mínimo de interpretação ao art. 225 em face dos dizeres do art. 1º, combinado com o art. 6º da Constituição Federal, que fixa o *piso vital mínimo*. Com efeito, um dos princípios fundamentais da República Federativa do Brasil é o da dignidade da pessoa humana, e, para que uma pessoa tenha a tutela mínima de direitos constitucionais adaptada ao direito ambiental, deve possuir uma vida não só sob o ponto de vista fisiológico, mas sobretudo concebida por valores outros, como os culturais, que são fundamentais para que ela possa sobreviver, em conformidade com a nossa estrutura constitucional. E é exatamente por conta dessa visão que apontamos o critério de dignidade da pessoa humana, dentro de uma visão adaptada ao direito ambiental, preenchendo o seu conteúdo com a aplicação dos preceitos básicos descritos no art. 6º da Constituição Federal.

Além disso, quando se fala em dignidade da pessoa humana e tutela do direito à vida, além do aspecto fisiológico anteriormente referido, obviamente, tem de se levar em consideração a possibilidade do desfrute, por toda e qualquer pessoa, do direito à educação, à saúde, ao trabalho, ao lazer, à segurança e aos demais preceitos dispostos no art. 6º<sup>452</sup>.

Diante disso, peremptória é a conclusão de que a definição de meio ambiente é ampla, constituindo, em verdade, um “termo indeterminado de conceito”<sup>453</sup>. É por essa razão que nos referimos, no título deste tópico, a “contornos conceptuais” do meio ambiente e não “conceito de meio ambiente”.

No entanto, de qualquer forma, encontramos interessante conceito do direito ao meio ambiente no seguinte trecho do voto do Excelentíssimo Ministro Relator

<sup>452</sup> *Ibidem*, p. 63.

<sup>453</sup> Cabe, aqui, lembrar a acirrada crítica de EROS ROBERTO GRAU aos chamados “conceitos jurídicos indeterminados”, segundo a qual, a indeterminação não é dos conceitos em si, mas dos termos ou expressões que os expressam. Observemos as suas palavras: “[...] a ‘indeterminação’ [...] não é dos conceitos (ideias universais), mas de suas expressões (termos). Daí minha insistência em aludir a ‘termos indeterminados de conceitos’, e não a ‘conceitos indeterminados’. Este ponto era e continua a ser, para mim, de importância extremada: não existem ‘conceitos indeterminados’. Se é indeterminado o ‘conceito’, não é ‘conceito’. O mínimo que se exige de uma suma de ideias, abstrata, para que seja um conceito é que seja determinada. Insisto: todo conceito é uma suma de ideias que, para ser conceito, tem de ser, ‘no mínimo’, determinada; o mínimo que se exige de um conceito é que seja determinado. Se o conceito não for, em si, ‘uma suma determinada de ideias’, não chega a ser conceito”. Portanto, filiando-se ao entendimento de EROS GRAU e acompanhando JOSÉ ROBERTO VIEIRA, consideramos mais adequado falar de “termos ou expressões indeterminadas de conceitos” – **Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do Direito**, p. 238-239; **Medidas provisórias tributárias e segurança jurídica: a insólita opção estatal pelo “viver perigosamente”**, p. 338.

CELSON DE MELLO, proferido no Mandado de Segurança nº 22.164/SP, acolhido pela unanimidade do Tribunal Pleno do Egrégio Supremo Tribunal Federal – STF:

Trata-se, consoante já o proclamou o Supremo Tribunal Federal (RE 134.297-SP, Rel. Min. CELSON DE MELLO), de um típico direito de terceira geração que assiste, de modo subjetivamente indeterminado, a todo o gênero humano, circunstância essa que justifica a especial obrigação – que incumbe ao Estado e à própria coletividade – de defendê-lo e de preservá-lo em benefício das presentes e das futuras gerações, evitando-se, desse modo, que irrompam, no seio da comunhão social, os graves conflitos intergeracionais marcados pelo desrespeito ao dever de solidariedade na proteção da integridade desse bem essencial de uso comum de todos quantos compõem o grupo social<sup>454</sup>.

Com esse conceito e diante de todo o exposto acima, acreditamos ter-nos aproximado da adequada determinação conceptual do meio ambiente. Passemos, agora, a analisar os fundamentos constitucionais do meio ambiente.

### 6.3 O PERFIL CONSTITUCIONAL DO MEIO AMBIENTE

O meio ambiente tem sido considerado, pela comunidade internacional, tema de elevada importância.

Não é por outra razão, portanto, que o meio ambiente, de superior e incontestável prestígio, é contemplado, pelas cartas constitucionais do mundo contemporâneo, como direito fundamental do ser humano.

No âmbito nacional, o meio ambiente foi inserido, definitivamente, no mundo jurídico, com a definição da Política Nacional do Meio Ambiente, pela Lei nº 6.938, de 31 de agosto de 1981, tendo ocorrido sua consagração no nível constitucional a partir da Constituição Federal de 1988.

A Constituição da República Federativa do Brasil, promulgada em 05 de outubro de 1988, foi a primeira a tratar, deliberadamente, da questão ambiental, adquirindo uma feição eminentemente ambientalista, a qual traduz “[...] uma

<sup>454</sup> Acórdão unânime do Tribunal Pleno do Supremo Tribunal Federal, Mandado de Segurança nº 22.164/SP, Rel. Min. Celso de Mello, julgamento em 30.10.1995, Plenário, DJ de 17.11.1995. No mesmo sentido: acórdão unânime da Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário nº 134.297/SP, Rel. Min. Celso de Mello, julgamento em 13.06.1995, DJ de 22.09.1995.

*crescente preocupação com o meio ambiente e a percepção de que o crescimento futuro dependerá das condições ecológicas preservadas*<sup>455</sup>.

Em sentido semelhante, manifesta-se PAULO AFFONSO LEME MACHADO, que, no entanto, destaca que a questão ambiental possui domicílio histórico nas Constituições de Portugal e da Espanha. Vejamos suas palavras:

A Constituição de 1988, pela primeira vez, no Brasil, insere o tema “meio ambiente” em sua concepção unitária. Não foi a primeira Constituição da América latina a fazê-lo, tendo sido precedida pelas Constituições do Equador e do Peru de 1979, Chile e Guiana de 1980, Honduras de 1982, Panamá de 1983, Guatemala de 1985, Haiti e Nicarágua de 1987. Nossos ancestrais, na Europa – Portugal e Espanha, – inovaram em 1976 e 1978, introduzindo o tema nas Constituições (sic)<sup>456</sup>.

Voltando o nosso olhar para a ordem jurídica brasileira, temos que, anteriormente a 1988, as Constituições brasileiras não consagravam regras específicas sobre as questões relativas à proteção do meio ambiente natural, contemplando-o apenas indiretamente, deixando ao encargo da legislação ordinária o respaldo à questão ambiental. Dessa forma, extraíam-se de seus textos, tão somente, orientações protecionistas do preceito sobre a proteção da saúde e sobre a competência da União para legislar sobre a utilização dos recursos naturais – proteção da água, das florestas, da caça e pesca –, que viabilizavam a elaboração de normas protetoras do meio ambiente, dentre as quais podemos destacar o Código Florestal e os Códigos de Saúde Pública, de Água e de Pesca.

A Carta Magna brasileira é inovadora em vários aspectos, dedicando ao meio ambiente um capítulo específico sobre o tema – Capítulo VI – “DO MEIO AMBIENTE”, – inserido em seu título VIII, que versa sobre a ordem social brasileira.

A Constituição Federal de 1988 assumiu, portanto, o tratamento das questões ambientais em termos amplos e modernos, objetivando dar ao meio ambiente a proteção necessária<sup>457</sup>.

De forma mais específica, no que tange ao capítulo destinado à matéria ambiental, a Lei Maior brasileira, tal como já mencionamos no tópico anterior, definiu, no “caput” do artigo 225, o “meio ambiente ecologicamente equilibrado”

<sup>455</sup> Ronaldo Seroa da MOTTA, **Proposta de tributação ambiental na reforma tributária brasileira**, disponível em: <<http://www.eco21.com.br/textos/textos.asp?ID=571>>, acesso em: 22/1/2012.

<sup>456</sup> **Direito ambiental...**, *op. cit.*, p. 104.

<sup>457</sup> José Afonso da SILVA, **Direito ambiental constitucional**, p. 26.

como direito de todos, conferindo-lhe a condição de “bem de uso comum do povo” e destacando a sua essencialidade à “sadia qualidade de vida”.

Ademais, como, também, já por nós destacado, o dispositivo constitucional em foco atribuiu ao Poder Público e à coletividade a responsabilidade pela defesa e preservação do meio ambiente para as presentes e futuras gerações, sendo “[...] *taxativo ao dizer que ‘todos são responsáveis’*”<sup>458</sup>. Nesse sentido, consoante leciona ALEXANDRE DE MORAES, “[...] *o que se pretende é a salvaguarda dos recursos naturais, a preservação do meio ambiente para as gerações futuras, garantindo-se o potencial evolutivo*”<sup>459</sup>.

Não obstante o núcleo da questão ambiental se encontre no capítulo atinente ao meio ambiente – Capítulo VI do Título VIII –, a sua efetiva compreensão só é possível pela análise conjunta de outros dispositivos constitucionais que a ela se referem, tanto explícita quanto implicitamente, tendo em vista que a questão permeia todo o Texto Constitucional, “[...] *correlacionada com os termos fundamentais da ordem constitucional*”, como lembra GUIDO FERNANDO SILVA SOARES<sup>460</sup>.

Sobre a diversidade de referências constitucionais ao meio ambiente, RAUL MACHADO HORTA apregoa:

A Constituição da República de 1988 promoveu a incorporação do meio ambiente ao texto constitucional, em decisão que não encontra precedentes nas Constituições que a precederam no Direito Constitucional Brasileiro. As referências ao meio ambiente são abundantes e elas percorrem a Constituição em toda a sua extensão, desde os direitos individuais, em título localizado na abertura do documento, para findar no capítulo derradeiro da parte permanente da Lei Fundamental<sup>461</sup>.

<sup>458</sup> Vladimir Passos de FREITAS, **A Constituição Federal e a efetividade das normas ambientais**, p. 11.

<sup>459</sup> **Constituição do Brasil interpretada e legislação constitucional**, p. 2002.

<sup>460</sup> **Direito internacional do meio ambiente: emergência, obrigações e responsabilidades**, p. 26. No que tange ao conjunto de dispositivos constitucionais que se referem ao meio ambiente, GUIDO FERNANDO SILVA SOARES assim proclama: “[...] *foram tais mandamentos constitucionais, que determinaram à política exterior brasileira reconduzir-se e fixar-se num ramo definido na sua opção ambientalista e, portanto, com base numa inequívoca política determinada pelo legislador constituinte, a opção diplomática pelo meio ambiente transformar-se-ia de uma política circunstancial ou episódica em uma preocupação constante e dominante nas relações internacionais do Brasil, uma vez que o meio ambiente se havia transferido para a esfera constitucional, inserto, pois, dentro das normas fundamentais do Estado brasileiro*” – *Ibidem*, p. 86.

<sup>461</sup> **Direito constitucional**, p. 271.

Com base nessa verificação, RAUL MACHADO HORTA, buscando sistematizar o estudo da temática ambiental, no âmbito da Constituição Federal de 1988, propôs interessante e útil classificação das referências constitucionais ao meio ambiente, agrupando-as segundo critérios que consideram a natureza típica de cada norma<sup>462</sup>.

Diante da vasta amplitude do tema, tratado, em certa medida, em quase toda a extensão do Texto Constitucional, o autor classificou as regras relativas ao meio ambiente em “regras de garantia”, “regras de competência”, “regras gerais” e “regras específicas”.

Passemos a analisar, rapidamente, uma a uma.

A “regra de garantia” encontra-se inserida no artigo 5º, LXXIII<sup>463</sup> – disposto no Título “Dos Direitos e Garantias Fundamentais”, do Capítulo relativo aos “Direitos e Deveres Individuais e Coletivos” – e proclama que qualquer cidadão é parte legítima para propor ação popular que vise anular ato lesivo ao meio ambiente.

Dessa forma, ao conferir aos cidadãos legitimidade para propor ação popular visando à proteção do meio ambiente, o inciso LXXIII do artigo 5º busca, por meio do referido instrumento constitucional posto à disposição dos cidadãos, demonstrar a essencialidade do meio ambiente para a garantia da biodiversidade e da sociodiversidade, conduzindo, assim, ao raciocínio de que o meio ambiente é um direito fundamental do ser humano<sup>464</sup>.

Tal entendimento é, inclusive, corroborado pela própria disposição do preceito acima citado, no Texto Constitucional, tendo em vista que o artigo 5º, inserido no capítulo relativo aos “direitos e deveres individuais e coletivos”, faz

---

<sup>462</sup> No que tange às referências constitucionais ao meio ambiente, JOSÉ AFONSO DA SILVA classifica tais referências em explícitas e implícitas. Entretanto, para delinear o tema e permitir uma melhor compreensão de tais referências, far-se-á uso, no presente estudo, da classificação adotada por RAUL MACHADO HORTA.

<sup>463</sup> Constituição Federal de 1988: “Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: [...] LXXIII – qualquer cidadão é parte legítima para propor ação popular que vise a anular ato lesivo ao patrimônio público ou de entidade de que o Estado participe, à moralidade administrativa, ao meio ambiente e ao patrimônio histórico e cultural, ficando o autor, salvo comprovada má-fé, isento de custas judiciais e do ônus da sucumbência; [...]”

<sup>464</sup> PAULO BONAVIDES, em seu “Curso de Direito Constitucional”, enquadra o meio ambiente nos direitos fundamentais de terceira geração, ao assinalar que “A teoria, com Vasak e outros, já identificou cinco direitos da fraternidade, ou seja, da terceira geração: o direito ao desenvolvimento, o direito à paz, o direito ao meio ambiente, o direito de propriedade sobre o patrimônio comum da humanidade e o direito de comunicação” – **Curso de direito constitucional**, São Paulo: Malheiros, 2006, p. 569.

referência aos direitos e garantias fundamentais.

Também considerando o meio ambiente como um direito fundamental, INGO WOLFGANG SARLET expressa-se no sentido de que “[...] o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado (art. 225 da CF) pode ser enquadrado nesta categoria (direito da terceira dimensão), em que pese sua localização no texto, fora do título dos direitos fundamentais”<sup>465</sup>.

Esse entendimento, tal como já pudemos notar, anteriormente, quando reproduzimos trecho do voto proferido pelo Excelentíssimo Ministro Relator CELSO DE MELLO, no Mandado de Segurança nº 22.164/SP, não é exclusivo da doutrina. Naquela oportunidade, restou evidenciado o posicionamento do Supremo Tribunal Federal no sentido de que o “[...] direito à integridade do meio ambiente [...]” constitui “[...] típico direito de terceira geração [...]”.

Isso posto, sigamos adiante na classificação de RAUL MACHADO HORTA, agora tratando das chamadas “regras de competência”.

Essas regras referem-se às “[...] atribuições conferidas à União Federal, aos Estados, ao Distrito Federal, aos Municípios e a órgãos do Estado, para legislar, preservar ou defender o meio ambiente”<sup>466</sup>.

Dentre outros dispositivos constitucionais relativos à competência, merece destaque o artigo 129, III, que prevê as funções institucionais do Ministério Público, o qual pode promover o inquérito civil e a ação civil pública, para a proteção do meio

<sup>465</sup> **A eficácia...**, op. cit, p. 72. Compartilhando do mesmo entendimento de PAULO BONAVIDES, INGO WOLFGANG SARLET, também, afirma ser o meio ambiente um direito fundamental da terceira dimensão. Para o referido autor, “os direitos fundamentais da terceira dimensão, também denominados de direitos de fraternidade ou de solidariedade, trazem como nota distintiva o fato de se desprenderem, em princípio, da figura do homem-indivíduo como seu titular, destinando-se à proteção de grupos humanos (família, povo, nação), e caracterizando-se, conseqüentemente, como direitos de titularidade coletiva e difusa [...]. Dentre os direitos fundamentais da terceira dimensão consensualmente mais citados, cumpre referir os direitos à paz, à autodeterminação dos povos, ao desenvolvimento, ao meio ambiente e qualidade de vida, bem como o direito à conservação e utilização do patrimônio histórico e cultural e o direito de comunicação” – Ibidem, p. 52-53. Em semelhante direção, CRISTIANE DERANI assim leciona: “A primeira parte do artigo 225, mais genérica, descreve um direito constitucional de todos, o que, apesar de não estar ele localizado no capítulo dos direitos e deveres individuais e coletivos, não afasta o seu conteúdo de direito fundamental” – **Direito ambiental econômico**, p. 256.

<sup>466</sup> Raul Machado HORTA, **Direito constitucional**, p. 271. “Nesta categoria de regras, a Constituição integra, sucessivamente, na competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios proteger o meio ambiente e combater a poluição em qualquer de suas formas (art. 23, VI); na competência concorrente da União, dos Estados e do Distrito Federal legislar sobre a proteção ao meio ambiente e controle da poluição (art. 24, VI) e responsabilidade por dano ao meio ambiente (art. 24, VIII); na competência dos Municípios suplementar a legislação federal e a estadual, abrangendo nesta complementação o meio ambiente e o controle da poluição (art. 30, II); [...]” – Ibidem, p. 272.



ambiente e de outros interesses difusos e coletivos<sup>467</sup>.

A categoria das “regras gerais”, por sua vez, identifica, basicamente, definições de princípios ou de conduta.

Destacamos, aqui, o artigo 170, VI, da Constituição Federal de 1988, que define o meio ambiente como princípio norteador da ordem econômica brasileira, sendo a sua preservação um dos limites impostos à livre iniciativa e à livre concorrência<sup>468-469</sup>. E a justificativa para tal limitação encontra-se assentada, como é de se imaginar, na gradativa degradação do meio ambiente em face do desenvolvimento econômico<sup>470</sup>.

Acerca do tema, EROS ROBERTO GRAU brinda-nos com esclarecedora explicação:

Princípio da ordem econômica constitui também a *defesa do meio ambiente* (art. 170, VI). Trata-se de *princípio constitucional impositivo* (Canotilho), que cumpre dupla função, [...]. Assume também, assim, a feição de *diretriz* (Dworkin) – *norma-objetivo* – dotada de caráter *constitucional conformador*, justificando a reivindicação pela realização de políticas públicas.

Também a esse princípio a Constituição desde logo, especialmente em seu art. 225 e parágrafos – mas também nos seus arts. 5º, LXXIII; 23, VI e VII; 24, VI e VIII; 129, III; 174, § 3º; 200, VIII e 216, V – confere concreção.

A Constituição, destarte, dá vigorosa resposta às correntes que propõem a exploração predatória dos recursos naturais, abroqueladas sobre o argumento, obscurantista, segundo o qual as preocupações com a defesa do meio ambiente envolvem proposta de “retorno à barbárie”. O Capítulo VI do seu Título VIII, embora integrado por um só artigo e seus parágrafos –

<sup>467</sup> Constituição Federal de 1988: “Art. 129. São funções institucionais do Ministério Público: [...] III – promover o inquérito civil e a ação civil pública, para a proteção do patrimônio público e social, do meio ambiente e de outros interesses difusos e coletivos; [...]”.

<sup>468</sup> Manoel Gonçalves Ferreira FILHO, **Comentários à Constituição brasileira de 1988**, p. 6. RAUL MACHADO HORTA ainda inclui, na categoria de “regras gerais”, relativas ao meio ambiente, os seguintes dispositivos constitucionais: “[...] o art. 173, § 5º, que prevê a responsabilidade da pessoa jurídica por atos praticados contra a ordem econômica, na qual se insere a defesa do meio ambiente; o art. 174, § 3º, estabelecendo que o Estado na organização da atividade garimpeira atenderá à proteção do meio ambiente; o art. 186, II, que impõe à propriedade rural a preservação do meio ambiente; o art. 200, VIII, que inclui entre as atribuições do sistema único de saúde colaborar na proteção do meio ambiente; o art. 216, V, que considera patrimônio cultural brasileiro os conjuntos urbanos e sítios de valor ecológico; o art. 213, § 1º, que declara as terras tradicionalmente ocupadas pelos índios imprescindíveis à preservação dos recursos ambientais necessários a seu bem-estar” – **Direito...**, op. cit., p. 272.

<sup>469</sup> Constituição Federal de 1988: “Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: [...] VI – defesa do meio ambiente; [...]”.

<sup>470</sup> “Os níveis de desenvolvimento econômico, acompanhados da adoção de práticas que desprezam a preservação do meio ambiente, têm levado a uma gradativa deterioração deste, a ponto de colocar em perigo a própria sobrevivência do homem” – Celso Ribeiro BASTOS, in Celso Ribeiro BASTOS e Ives Gandra MARTINS, **Comentários à Constituição do Brasil (promulgada em 5 de outubro de 1988)**, p. 31.

justamente o art. 225 – é bastante avançado<sup>471</sup>.

Dentro desse contexto, evidente é a preocupação do legislador constituinte em assegurar a todos existência digna, fundada nos ditames da justiça social, ao elevar a defesa do meio ambiente a princípio norteador da ordem econômica brasileira, condicionando, assim, o desenvolvimento econômico à preservação ambiental. Nessa esteira, valiosas as palavras de CRISTIANE DERANI:

A essência da ordem econômica, a sua finalidade máxima, está em assegurar a todos existência digna. Isto posto, a livre iniciativa só se compreende, no contexto da Constituição Federal, atendendo àquele fim. Do mesmo modo, a razão de garantir a livre disposição das presentes e futuras gerações a um meio ambiente ecologicamente equilibrado, tem em vista, em última instância, a mesma finalidade de uma existência digna a todos – deduzida necessariamente do fato de que uma “sadia qualidade de vida” (art. 225) é elemento fundamental para a composição de uma existência digna<sup>472</sup>.

E, de forma complementar, a autora assim se pronuncia, em relação ao desenvolvimento econômico do Estado e ao necessário uso sustentável dos recursos naturais:

Uma vez que o desenvolvimento econômico previsto pela norma constitucional deve incluir o uso sustentável dos recursos naturais (corolário do princípio da defesa do meio ambiente, art. 170, VI; bem como dedutível da norma expressa no art. 225, IV), é impossível propugnar-se por uma política unicamente monetarista sem se colidir com os princípios constitucionais, em especial os que regem a ordem econômica e os que dispõem sobre a defesa do meio ambiente. Como perfeitamente assevera o professor Grau, inexistente proteção constitucional à ordem econômica que sacrifique o meio ambiente. Desenvolvimento econômico do Estado Brasileiro, subentende um aquecimento da atividade econômica dentro de uma política de uso sustentável dos recursos naturais objetivando um aumento de qualidade de vida que não se reduz a um aumento do poder de

<sup>471</sup> **A ordem...**, *op. cit.*, p. 255-256. Ainda em relação à definição do meio ambiente como princípio informador da ordem econômica brasileira, o eminente professor da USP, LUÍS EDUARDO SCHOUERI, assim se pronuncia: “A defesa do meio ambiente é princípio que não é referido apenas pelo artigo 170 da Constituição, sendo objeto, também, do artigo 225 e seus parágrafos, além dos artigos 5º, LXXIII; 23, VI e VII, 24, VI e VIII; 129, III; 174, § 3º; 177, § 4º, ‘b’; 200, VIII e 216, V. Na Ordem Econômica, o referido princípio implica que a justiça social e a dignidade humana (fins) se hão de construir a partir do respeito ao meio ambiente. Assim, sustenta Herrera Molina que o princípio do poluidor-pagador, nascido no campo ambiental, constitui projeção do princípio da solidariedade. Tal entendimento parece em consonância com o artigo 225 do texto constitucional, que deixa claro que sua proteção não cabe apenas ao Poder Público, mas também a toda a coletividade” – **Normas tributárias...**, *op. cit.*, p. 97.

<sup>472</sup> **Direito ambiental...**, *op. cit.*, p. 233.

consumo<sup>473</sup>.

Diante das palavras de CRISTIANE DERANI, bem como da análise sistemática do Texto Constitucional, temos que, grosso modo, o artigo 170, VI, visa à compatibilização entre o desenvolvimento econômico e a utilização racional dos recursos naturais.

Dito de outra forma, o dispositivo constitucional em tela busca harmonizar, ou melhor, encontrar o ponto de equilíbrio entre a atividade econômica e a preservação racional do meio ambiente, com vistas às necessidades das futuras gerações, de forma a ofertar qualidade de vida aos cidadãos.

Por fim, mencionemos, rapidamente, as “regras específicas”, às quais alude RAUL MACHADO HORTA.

Tais regras se aglutinam no Capítulo VI, que trata exclusivamente do Meio Ambiente, inserido no título “DA ORDEM SOCIAL” (Título VIII).

O referido capítulo é composto tão somente pelo artigo 225, que torna o meio ambiente propriedade coletiva de toda a sociedade – ao afirmar que *“Todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo”* – e reconhece ser tal propriedade coletiva essencial à sadia qualidade de vida.

Compreendendo seis parágrafos e sete incisos, o dispositivo em tela “[...] é uma carta de princípios para a proteção do meio ambiente”<sup>474</sup>; podendo ser visualizado em seu conteúdo (i) o reconhecimento do meio ambiente ecologicamente equilibrado como um direito fundamental, (ii) a imposição de um dever ao Poder Público e à coletividade – *“defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações”* – e (iii) a prescrição de normas impositivas de conduta, objetivando assegurar a efetividade do direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado.

Para a efetiva compreensão da questão ambiental, portanto, é imprescindível realizar uma interpretação sistemática dos dispositivos constitucionais que versam sobre o meio ambiente, respeitando os seus aspectos principiológicos, de forma a *“[...] atribuir [...] a melhor significação, dentre as várias possíveis, aos princípios, às normas estritas (ou regras) e aos valores jurídicos, hierarquizando-os*

<sup>473</sup> *Ibidem*, p. 237-238.

<sup>474</sup> Celso Ribeiro BASTOS, in Celso Ribeiro BASTOS e Ives Gandra MARTINS, **Comentários...**, op. cit, p. 888.

*num todo aberto, fixando-lhes o alcance e superando antinomias em sentido amplo, tendo em vista bem solucionar os casos sob apreciação*<sup>475</sup>.

Apresentados os fundamentos constitucionais do meio ambiente, sigamos adiante, para examinar, agora, os princípios, dentre aqueles que regem o Direito Ambiental, que possuem alguma relação com a atividade tributária.

## 6.4 PRINCÍPIOS NORTEADORES DO DIREITO AMBIENTAL

### 6.4.1 Dissenso e opções

Grande é o dissenso sobre a enumeração dos princípios ambientais, no ordenamento jurídico brasileiro, como proclama SIMONE MARTINS SEBASTIÃO<sup>476</sup>.

De fato, o Direito Ambiental não apresenta uma sistematização, uma uniformidade, ou, ainda, um consenso entre os seus estudiosos, no que diz respeito aos seus princípios estruturantes<sup>477</sup>.

<sup>475</sup> De acordo com JUAREZ FREITAS, a interpretação sistemática “[...] é a que se realiza em consonância com a rede hierarquizável, máxime na Constituição, tecida de princípios, regras e valores, considerados dialeticamente e em conjunto na interação com o intérprete, positivador derradeiro” (sic) – **A interpretação...**, op. cit, p. 80.

<sup>476</sup> **Tributo...**, op. cit, p. 195.

<sup>477</sup> Em relação ao dissenso quanto à enumeração dos princípios informadores do Direito Ambiental, observemos que FERNANDO MAGALHÃES MODÉ destaca os seguintes princípios: princípio da cooperação, princípio da participação (ou princípio democrático), princípio da precaução, princípio da prevenção, princípio do poluidor-pagador e princípio do desenvolvimento sustentável – **Tributação ambiental – a função do tributo na proteção do meio ambiente**, p. 49. SIMONE MARTINS SEBASTIÃO, por sua vez, aponta, como princípios norteadores do Direito Ambiental, os que seguem: princípio da essencialidade do meio ambiente, princípio da equidade intergeracional, princípio da incolumidade do bem ambiental, princípios da precaução e da prevenção, princípio do poluidor-pagador e princípio da responsabilização – **Tributo...**, op. cit, p. 197-224. De forma mais extensa, PAULO AFFONSO LEME MACHADO aponta os seguintes princípios: princípio do direito à sadia qualidade de vida, princípio do acesso equitativo aos recursos naturais, princípios do usuário-pagador e do poluidor-pagador, princípio da precaução, princípio da prevenção, princípio da reparação, princípio da informação, princípio da participação, princípio da obrigatoriedade da intervenção do Poder Público – **Direito ambiental...**, op. cit, p. 54-101. CELSO ANTONIO PACHECO FIORILLO também presta a sua contribuição, ao indicar os seguintes princípios de Direito Ambiental: princípio do desenvolvimento sustentável, princípio do poluidor-pagador, princípio da prevenção, princípio da participação, princípio da ubiquidade – **Curso...**, op. cit, p. 78-124. À semelhança deste último, RICARDO BERZOSA SALIBA apresenta-nos os seguintes princípios do Direito Ambiental: princípio da cooperação, princípio do desenvolvimento sustentável, princípio da precaução e da prevenção, princípio da ubiquidade e princípio do poluidor-pagador – **Fundamentos...**, op. cit, p. 231-238. Na doutrina estrangeira, encontramos em RAMÓN MARTÍN MATEO, catedrático de Direito Administrativo da Universidade de Alicante, os seguintes princípios, pelo autor denominados como “megaprincípios”: “ubicuidad”, “sostenibilidad”, “globalidad”, “subsidiaridad” e “solidaridad” – **Manual de derecho ambiental**, p. 39-50. PEDRO M. HERRERA MOLINA, por sua vez, destaca como fundamentais à proteção ambiental, os princípios que seguem: “*principio de un nivel de*

A doutrina oferece uma gama de princípios aplicáveis ao Direito Ambiental. São concepções básicas, elementos instrutores para ações políticas que visam à consolidação de uma política ambiental racional, constituindo, desse modo, as linhas condutoras das normas de Direito Ambiental.

Embora norteadores do Direito Ambiental, considerável parcela desses princípios pode ser encontrada em outros setores do Direito, notadamente no Direito Econômico, demonstrando não possuírem relação de exclusividade com o Direito Ambiental. Essa conjugação de princípios é explicada, em síntese, pela necessidade de interpretação e aplicação conjunta desses ramos do Direito no desenvolvimento de políticas econômicas e ambientais.

Mesmo diante da diversidade de princípios que informam o Direito Ambiental, e tendo em vista, ainda, o escopo almejado pelo presente estudo, trataremos aqui, tão somente, do princípio da essencialidade do meio ambiente, dos princípios da precaução e da prevenção, do princípio da cooperação, do princípio do poluidor-pagador, do princípio do desenvolvimento sustentável e do princípio da equidade intergeracional.

Registremos, porém, antes de prosseguir, que tais princípios não serão analisados de forma exauriente. No entanto, a eles dispensaremos a atenção suficiente para o alcance do objetivo do presente trabalho.

#### 6.4.2 Princípio da essencialidade do meio ambiente

Também denominado de “princípio do direito à sadia qualidade de vida”, na designação de PAULO AFFONSO LEME MACHADO, o princípio em tela tem por base o meio ambiente enquanto elemento essencial à manutenção da vida humana<sup>478</sup>; de modo que, por essa razão, “[...] as regras consagram a esse direito um caráter fundamental [...]”<sup>479</sup>.

Inicialmente previsto na Declaração de Estocolmo de 1972, e, posteriormente, reafirmado pela “ECO/92” – expressão pela qual restou conhecida a

---

*protección elevado*”, “*principio de cautela y acción preventiva*”, “*principio de actuación en la fuente*”, “*principio ‘quien contamina paga’*” – **Derecho tributario ambiental: la introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario**, p. 36-43.

<sup>478</sup> **Direito ambiental...**, *op. cit.*, p. 54.

<sup>479</sup> Simone Martins SEBASTIÃO, **Tributo...**, *op. cit.*, p. 197.

Conferência das Nações Unidas sobre o Meio Ambiente e Desenvolvimento, realizada, de 3 a 14 de junho de 1992, na cidade do Rio de Janeiro –, o princípio da essencialidade do meio ambiente pode ser entendido, de forma mais clara, a partir do seguinte enunciado da Declaração do Rio sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento:

Princípio 1

Os seres humanos constituem o centro das preocupações relacionadas com o desenvolvimento sustentável. Têm direito a uma vida saudável e produtiva, em harmonia com a natureza<sup>480</sup>.

Forte, portanto, é a carga que a ideia de “sadia qualidade de vida” exerce sobre a noção de meio ambiente como bem essencial à manutenção da vida humana.

Esclarecendo um pouco mais essa afirmação, “*Não basta viver ou conservar a vida*”, tal como assevera PAULO AFFONSO LEME MACHADO. É necessário “[...] *buscar e conseguir a ‘qualidade de vida’*”. A “qualidade de vida” é bem compreendida, por esse mesmo autor, como “[...] *um elemento finalista do Poder Público, onde se unem a felicidade do indivíduo e o bem comum, com o fim de superar a estreita visão quantitativa, antes expressa no conceito de nível de vida*”<sup>481</sup>.

Estamos diante, portanto, de um ponto de convergência entre o princípio da essencialidade do meio ambiente e os direitos fundamentais tutelados nos artigos 5º e 6º, ambos da Constituição Federal de 1988.

Sob esse ponto de vista, o meio ambiente é um fator essencial à vida, que, por sua vez, além de se revestir de “*status*” de garantia fundamental, assume a condição de elemento basilar do Direito Ambiental.

Dessa forma, o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, de nítido caráter fundamental, como fator essencial à vida, sob essa perspectiva conecta-se com outros direitos fundamentais, tais como o próprio direito à vida, o direito à liberdade, à igualdade, à educação, à saúde, à alimentação *etc*, “[...]”

<sup>480</sup> **Declaração do Rio sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento**, disponível em: <<http://www.onu.org.br/rio20/img/2012/01/rio92.pdf>>, acesso em: 18/1/ 2012.

<sup>481</sup> **Direito ambiental...**, *op. cit*, p. 54.

*impregnados que são dos princípios da dignidade da pessoa humana e da solidariedade*<sup>482</sup>.

Nesse sentido, realçando a aproximação entre o direito fundamental ao meio ambiente ecologicamente equilibrado e a existência humana, marcada com o teor de dignidade, ÉDIS MILARÉ assim se pronuncia:

O reconhecimento do direito a um meio ambiente sadio configura-se, na verdade, como extensão do direito à vida, quer sob o enfoque da própria existência física e saúde dos seres humanos, quer quanto ao aspecto da dignidade dessa existência – a qualidade de vida –, que faz com que valha a pena viver<sup>483</sup>.

O princípio da essencialidade do meio ambiente, portanto, diante do exposto, figura como um dos principais vetores de harmonização de todas as formas de vida do planeta.

Razão assiste, desse modo, a SIMONE MARTINS SEBASTIÃO, quando sustenta que “[...] o princípio da essencialidade do meio ambiente é o grande inspirador dos demais princípios, mesmo os estruturantes, e do qual se parte para a afirmação de uma cidadania ecológica”(sic)<sup>484</sup>.

#### 6.4.3 Princípios da precaução e da prevenção

O artigo 225, “caput”, da Constituição Federal de 1988, ao atribuir, ao Poder Público e à coletividade, o dever de proteger e preservar o meio ambiente para as presentes e futuras gerações, confere um caráter eminentemente preventivo a todo o Direito Ambiental. É dentro desse contexto que falamos nos princípios da precaução e da prevenção<sup>485</sup>.

<sup>482</sup> Simone Martins SEBASTIÃO, **Tributo...**, op. cit, p. 199.

<sup>483</sup> **Direito do ambiente: doutrina, jurisprudência, glossário**, p. 137.

<sup>484</sup> **Tributo...**, op. cit, p. 199.

<sup>485</sup> Embora tratando o princípio da prevenção e o princípio da precaução como um único princípio, consideramos importante registrar a observação de MARCELO FIGUEIREDO, no sentido de que “Há ainda autores que vislumbram sua existência, conquanto ausente previsão explícita na norma constitucional, mas implícito no mesmo art. 225, no seu § 1º, IV e no seu § 6º” (sic) – A Constituição e o meio ambiente – os princípios constitucionais aplicáveis à matéria e alguns temas correlatos, in Heleno Taveira TÔRRES (org.), **Direito...**, op. cit, p. 572. Diante disso,

Com o objetivo de antecipar-se aos danos que, em sua maioria, são irreversíveis, ao meio ambiente, e que, quando possível sua reversibilidade, são demasiadamente onerosos, esses princípios, de nítida “[...] *natureza proativa*”, como nos lembra SIMONE MARTINS SEBASTIÃO, surgem como instrumentos para minimizar os impactos ambientais e seus reflexos<sup>486</sup>.

“*Por seu intermédio, devem ser utilizados todos os instrumentos jurídicos aptos à defesa e preservação do meio ambiente*”, afirma MARCELO FIGUEIREDO, ao tratar, conjuntamente, dos princípios da prevenção e da precaução, como se um único princípio fosse<sup>487</sup>.

Versando, primeiramente, o princípio da prevenção, observemos as palavras de MARCELO ABELHA RODRIGUES, que expressam, com precisão, a ideia geral que fundamenta a sua aplicação:

Sua importância está diretamente relacionada ao fato de que, se ocorrido o dano ambiental, a sua reconstituição é praticamente impossível. O mesmo ecossistema jamais pode ser revivido. Uma espécie extinta é um dano irreparável. Uma floresta desmatada causa uma lesão irreversível, pela impossibilidade de reconstituição da fauna e da flora e de todos os componentes ambientais em profundo e incessante processo de equilíbrio, como antes se apresentavam<sup>488</sup>.

O princípio da prevenção, como o próprio vocábulo sugere, caminha no sentido de promover ações que se antecipem à realização de determinada conduta, diante do conhecimento dos danos que a sua prática pode causar ao meio ambiente.

De maneira sintética e elucidativa, o princípio da prevenção lida, basicamente, com o risco ou dano conhecido. E esse conhecimento é obtido, seja pela ocorrência de um dano ambiental anterior, seja pela existência de pesquisas ambientais e científicas que comprovem o perigo potencial que a atividade a ser desenvolvida pode produzir.

---

reproduzimos, aqui, o conteúdo dos dispositivos constitucionais apontados pelo autor: “Art. 225. [...] § 1º – Para assegurar a efetividade desse direito, incumbe ao Poder Público: [...] IV – exigir, na forma da lei, para instalação de obra ou atividade potencialmente causadora de significativa degradação do meio ambiente, estudo prévio de impacto ambiental, a que se dará publicidade; [...] § 6º – As usinas que operem com reator nuclear deverão ter sua localização definida em lei federal, sem o que não poderão ser instaladas”.

<sup>486</sup> **Tributo...**, op. cit, p. 206.

<sup>487</sup> A Constituição e o meio ambiente – os princípios constitucionais aplicáveis à matéria e alguns temas correlatos, in Heleno Taveira TÔRRES (org.), **Direito...**, op. cit, p. 572.

<sup>488</sup> **Elementos de direito ambiental: Parte Geral**, p. 203.



Manifesta-se, desse modo, o princípio da prevenção, por meio do Estudo Prévio de Impacto Ambiental (EIA), do Relatório de Impacto Ambiental (RIMA), dentre outras práticas tendentes a identificar as atividades aptas a produzir, efetivamente, efeitos indesejados em relação ao meio ambiente.

Em face disso, por óbvio, necessária é a presença de um nexo de causalidade – consubstanciado em pesquisas, planejamentos ambientais e seus respectivos estudos de impactos ambientais – entre a ação e os prejuízos que podem ocorrer.

Firme nessa premissa, PAULO AFFONSO LEME MACHADO apresenta-nos cinco etapas para a correta aplicação do princípio da prevenção. São elas:

1º) identificação e inventário das espécies animais e vegetais de um território, quanto à conservação da natureza e identificação das fontes contaminantes das águas e do mar, quanto ao controle da poluição; 2º) identificação e inventário dos ecossistemas, com a elaboração de um mapa ecológico; 3º) planejamentos ambiental e econômico integrados; 4º) ordenamento territorial ambiental para a valorização das áreas de acordo com a sua aptidão; e 5º) Estudo de Impacto Ambiental<sup>489</sup>.

Ainda, tal como assevera esse ilustre autor, o legislador delimita o campo de atuação desse princípio, ao destacar, no artigo 2º da Lei nº 6.938, de 31 de agosto de 1981, a proteção dos ecossistemas, a preservação das áreas representativas e a proteção de áreas ameaçadas de degradação, como princípios norteadores da Política Nacional do Meio Ambiente. Ainda de acordo com PAULO AFFONSO LEME MACHADO, *“Não seria possível proteger sem aplicar medidas de prevenção”*<sup>490</sup>.

Versando, agora, sobre o princípio da precaução, temos que essa diretriz não se limita aos impactos já conhecidos pela ciência. Pelo contrário, baseia-se em um perigo abstrato, um risco, cujos danos são incertos. Com razão, portanto, CLEUCIO SANTOS NUNES, quando afirma que o princípio da precaução se assenta *“[...] nas noções de cuidado e necessidade”*<sup>491</sup>. Em suas próprias palavras:

O princípio da precaução é explicado pela ideia de *cuidado e necessidade* no momento de realizar-se um empreendimento que dependa da exploração de recursos ambientais. Assim, revela-se como uma medida de cautela que toda ordem jurídica deve ter, ao autorizar o desenvolvimento de

<sup>489</sup> **Direito ambiental...**, *op. cit.*, p. 82.

<sup>490</sup> *Idem.*

<sup>491</sup> **Direito...**, *op. cit.*, p. 56.

uma atividade humana potencialmente capaz de degradar o meio. Sua eficácia transita na união do presente com o futuro, pois, por meio das normas que nele se orientarão, chega-se à efetiva proteção do meio ambiente as futuras gerações (*sic*)<sup>492</sup>.

De evidente importância para a proteção e preservação do meio ambiente, pairando sobranceiro sobre os fundamentos do Direito Ambiental, seu conceito e objetivo aparecem consagrados, expressamente, no Princípio 15 da Declaração do Rio sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento. Vejamos:

Com a finalidade de proteger o meio ambiente, os Estados deverão aplicar amplamente o critério de precaução conforme suas capacidades. Quando houver perigo de dano grave ou irreversível, a falta de certeza científica absoluta não deverá ser utilizada como razão para que seja adiada a adoção de medidas eficazes em função dos custos para impedir a degradação ambiental<sup>493</sup>.

No entanto, encontramos a melhor expressão do princípio da precaução quando o seu exame é feito comparativamente com o princípio da prevenção.

Desse modo, de forma bastante esclarecedora, SIMONE MARTINS SEBASTIÃO bem traça a distinção entre o princípio da precaução, ora examinado, e o princípio da prevenção, o que nos permite, inclusive, compreender com mais clareza este último princípio, por nós tratado linhas acima. Isso posto, observemos o seu pronunciamento:

O diferencial reside [...] no fato de que o princípio da prevenção visa evitar que uma atividade *sabidamente perigosa* venha a produzir danos ambientais, enquanto que o *princípio da precaução* se aplica a casos onde haja *dúvida* ou *incerteza* científica acerca da *periculosidade*, mesmo que potencial, de determinada atividade. Assim, o princípio da precaução trabalha com a noção de *risco*, enquanto o princípio da prevenção vem melhor atrelado à noção de perigo<sup>494</sup>.

Grosso modo, portanto, o princípio da prevenção refere-se ao dano certo, enquanto o princípio da precaução toca o dano incerto, o perigo em abstrato. Por

<sup>492</sup> *Ibidem*, p. 55.

<sup>493</sup> **Declaração do Rio sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento**. Disponível em: <<http://www.onu.org.br/rio20/img/2012/01/rio92.pdf>> (acesso em 18 de janeiro de 2012).

<sup>494</sup> **Tributo...**, *op. cit*, p. 208.

essa razão, não se confundem, não podendo, dessa forma, ser tratados como princípios idênticos.

#### 6.4.4 Princípio da cooperação

Também denominado, por CELSO ANTONIO PACHECO FIORILLO, de princípio da participação, o princípio da cooperação denota a ideia de ação conjunta, no tocante à proteção do meio ambiente<sup>495</sup>.

A defesa do bem ambiental não é dever exclusivo do Estado.

Assim, o princípio em tela, considerado um dos fundamentos do Direito Ambiental, chama a sociedade a participar do processo de defesa do meio ambiente, participação essa “[...] decisiva na eleição do melhor rumo a ser seguida para a obtenção do desenvolvimento sustentável”<sup>496</sup>.

Nessa esteira, encontramos boa síntese do conceito de princípio da cooperação em CRISTIANE DERANI, cujas palavras bem expõem a atuação conjunta do Estado e da sociedade. Assim se pronuncia a ilustre jurista:

O princípio da cooperação informa uma atuação conjunta do Estado e sociedade na escolha de prioridades e nos processos decisórios. Ele está na base dos instrumentos normativos criados com objetivos de aumento da informação e de ampliação de participação nos processos de decisões da política ambiental, bem como de estabilidade no relacionamento entre liberdade individual e necessidade social<sup>497</sup>.

Obviamente, em virtude da importância e da necessidade da atuação conjunta do Estado e da sociedade, na defesa do meio ambiente, o princípio da cooperação foi abraçado pela Constituição Federal de 1988, no “caput” do artigo 225, no trecho em que se impõe “[...] ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações”.

<sup>495</sup> Curso..., op. cit, p. 118.

<sup>496</sup> Cleucio Santos NUNES, **Direito**..., op. cit, p. 47. No que diz respeito à participação conjunta do Poder Público e da coletividade na defesa e preservação do meio ambiente, RICARDO BERZOSA SALIBA observa: “[...] com essa observância no direcionamento ambiental, estar-se-á fortalecendo a ideia, cada vez mais presente em nossos dias, da democracia participativa, que decorre da integração comunitária com o Poder Público nas tomadas de decisões políticas” (sic) – **Fundamentos**..., op. cit, p. 231.

<sup>497</sup> **Direito ambiental**..., op. cit, p. 157.

Notamos, assim, que o pronunciamento de CRISTIANE DERANI, acima, ao realçar a ideia de ação conjunta, penetra perfeitamente no conteúdo da norma constitucional em referência.

Da mesma forma, pugnando pela participação da sociedade nas questões ambientais, andou o Princípio nº 10 da Declaração do Rio sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento:

A melhor maneira de tratar as questões ambientais é assegurar a participação, no nível apropriado, de todos os cidadãos interessados. No nível nacional, cada indivíduo terá acesso adequado às informações relativas ao meio ambiente de que disponham as autoridades públicas, inclusive informações acerca de materiais e atividades perigosas em suas comunidades, bem como a oportunidade de participar dos processos decisórios. Os Estados irão facilitar e estimular a conscientização e a participação popular, colocando as informações à disposição de todos. Será proporcionado o acesso efetivo a mecanismos judiciais e administrativos, inclusive no que se refere à compensação e reparação de danos<sup>498</sup>.

A partir do enunciado acima reproduzido, percebemos que dois elementos fundamentais conferem efetividade ao princípio da cooperação: a informação ambiental e a educação ambiental.

Em linhas gerais, o direito à informação, – previsto nos artigos 220 e 221 da Constituição Federal de 1988<sup>499</sup>, – tem uma interface necessária com a defesa e

<sup>498</sup> **Declaração do Rio sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento**, disponível em: <<http://www.onu.org.br/rio20/img/2012/01/rio92.pdf>>, acesso em: 18/1/2012.

<sup>499</sup> Constituição Federal de 1988: “Art. 220. A manifestação do pensamento, a criação, a expressão e a informação, sob qualquer forma, processo ou veículo não sofrerão qualquer restrição, observado o disposto nesta Constituição. § 1º Nenhuma lei conterá dispositivo que possa constituir embaraço à plena liberdade de informação jornalística em qualquer veículo de comunicação social, observado o disposto no art. 5º, IV, V, X, XIII e XIV. § 2º É vedada toda e qualquer censura de natureza política, ideológica e artística. § 3º Compete à lei federal: I – regular as diversões e espetáculos públicos, cabendo ao Poder Público informar sobre a natureza deles, as faixas etárias a que não se recomendem, locais e horários em que sua apresentação se mostre inadequada; II – estabelecer os meios legais que garantam à pessoa e à família a possibilidade de se defenderem de programas ou programações de rádio e televisão que contrariem o disposto no art. 221, bem como da propaganda de produtos, práticas e serviços que possam ser nocivos à saúde e ao meio ambiente. § 4º A propaganda comercial de tabaco, bebidas alcoólicas, agrotóxicos, medicamentos e terapias estará sujeita a restrições legais, nos termos do inciso II do parágrafo anterior, e conterá, sempre que necessário, advertência sobre os malefícios decorrentes de seu uso. § 5º Os meios de comunicação social não podem, direta ou indiretamente, ser objeto de monopólio ou oligopólio. § 6º A publicação de veículo impresso de comunicação independe de licença de autoridade”.

“Art. 221. A produção e a programação das emissoras de rádio e televisão atenderão aos seguintes princípios: I – preferência a finalidades educativas, artísticas, culturais e informativas; II – promoção da cultura nacional e regional e estímulo à produção independente que objetive sua

preservação do meio ambiente, na medida em que os cidadãos “[...] terão que possuir informações suficientes para orientar suas condutas dentro das políticas ambientais”<sup>500</sup>.

Nessa mesma direção é o pronunciamento de CLEUCIO SANTOS NUNES, que afirma que o mecanismo da informação constitui “[...] uma obrigação do Poder Público”:

[...] os indivíduos devem ser informados acerca da situação real do meio ambiente em que vivem para que possam tomar atitudes positivas e que importem mudança de hábitos e de comportamentos individuais ou coletivos inadequados, os quais têm levado à degradação do meio ambiente<sup>501</sup>.

Numa relação de complementaridade com a informação ambiental, temos a educação ambiental. Aqui, também, cabe ao Poder Público promovê-la.

De matiz constitucional, a educação está prevista expressamente no artigo 225, § 1º, VI, da Constituição Federal de 1988, que atribui ao Poder Público o dever de *“promover a educação ambiental em todos os níveis de ensino e a conscientização pública para a preservação do meio ambiente”*.

Nesse sentido, consoante leciona CELSO ANTONIO PACHECO FIORILLO, “[...] educar ambientalmente [...]” significa:

a) reduzir os custos ambientais, à medida que a população atuará como guardião do meio ambiente; b) efetivar o princípio da prevenção; c) fixar a ideia de consciência ecológica, que buscará sempre a utilização de tecnologias limpas; d) incentivar a realização do princípio da solidariedade, no exato sentido que perceberá que o meio ambiente é único, indivisível e de titulares indetermináveis, devendo ser justa e distributivamente acessível a todos; e) efetivar o princípio da participação, entre outras finalidades<sup>502</sup>.

Como exemplos de efetivação da educação ambiental na esfera legislativa, merecem referência o artigo 42 da Lei nº 4.771, de 15 de setembro de 1965 (Código Florestal), o artigo 35 da Lei nº 5.197, de 3 de janeiro de 1967 (Lei de Proteção à

---

*divulgação; III – regionalização da produção cultural, artística e jornalística, conforme percentuais estabelecidos em lei; IV – respeito aos valores éticos e sociais da pessoa e da família”.*

<sup>500</sup> Paulo Henrique do AMARAL, **Direito tributário ambiental**, p. 155.

<sup>501</sup> **Direito...**, *op. cit.*, p. 48.

<sup>502</sup> **Curso...**, *op. cit.*, p. 120-121.

Fauna), e o artigo 4º, V, da Lei nº 6.938, de 31 de agosto de 1981, que estabelece a Política Nacional do Meio Ambiente<sup>503</sup>.

Registremos, também, como exemplo de implementação da educação ambiental, a Lei nº 9.795, de 27 de abril de 1999, que dispõe sobre a Política Nacional de Educação Ambiental. Aqui, destacamos o seu Capítulo I, dedicado ao conceito de educação ambiental, à fixação de seus princípios básicos e de seus objetivos fundamentais<sup>504</sup>.

<sup>503</sup> Lei nº 4.771/1965: “Art. 42. Dois anos depois da promulgação desta Lei, nenhuma autoridade poderá permitir a adoção de livros escolares de leitura que não contenham textos de educação florestal, previamente aprovados pelo Conselho Federal de Educação, ouvido o órgão florestal competente. § 1º As estações de rádio e televisão incluirão, obrigatoriamente, em suas programações, textos e dispositivos de interesse florestal, aprovados pelo órgão competente no limite mínimo de cinco (5) minutos semanais, distribuídos ou não em diferentes dias. § 2º Nos mapas e cartas oficiais serão obrigatoriamente assinalados os Parques e Florestas Públicas. § 3º A União e os Estados promoverão a criação e o desenvolvimento de escolas para o ensino florestal, em seus diferentes níveis”.

Lei nº 5.197/1967: “Art. 35. Dentro de dois anos a partir da promulgação desta Lei, nenhuma autoridade poderá permitir a adoção de livros escolares de leitura que não contenham textos sobre a proteção da fauna, aprovados pelo Conselho Federal de Educação. § 1º Os Programas de ensino de nível primário e médio deverão contar pelo menos com duas aulas anuais sobre a matéria a que se refere o presente artigo. § 2º Igualmente, os programas de rádio e televisão deverão incluir textos e dispositivos aprovados pelo órgão público federal competente, no limite mínimo de cinco minutos semanais, distribuídos ou não, em diferentes dias” (sic).

Lei nº 6.938/1981: “Art 4º A Política Nacional do Meio Ambiente visará: [...] V – à difusão de tecnologias de manejo do meio ambiente, à divulgação de dados e informações ambientais e à formação de uma consciência pública sobre a necessidade de preservação da qualidade ambiental e do equilíbrio ecológico; [...]”.

<sup>504</sup> Lei nº 9.795/1999: “Art. 1º Entendem-se por educação ambiental os processos por meio dos quais o indivíduo e a coletividade constroem valores sociais, conhecimentos, habilidades, atitudes e competências voltadas para a conservação do meio ambiente, bem de uso comum do povo, essencial à sadia qualidade de vida e sua sustentabilidade.

Art. 2º A educação ambiental é um componente essencial e permanente da educação nacional, devendo estar presente, de forma articulada, em todos os níveis e modalidades do processo educativo, em caráter formal e não-formal.

Art. 3º Como parte do processo educativo mais amplo, todos têm direito à educação ambiental, incumbindo: I – ao Poder Público, nos termos dos arts. 205 e 225 da Constituição Federal, definir políticas públicas que incorporem a dimensão ambiental, promover a educação ambiental em todos os níveis de ensino e o engajamento da sociedade na conservação, recuperação e melhoria do meio ambiente; II – às instituições educativas, promover a educação ambiental de maneira integrada aos programas educacionais que desenvolvem; III – aos órgãos integrantes do Sistema Nacional de Meio Ambiente – Sisnama, promover ações de educação ambiental integradas aos programas de conservação, recuperação e melhoria do meio ambiente; IV – aos meios de comunicação de massa, colaborar de maneira ativa e permanente na disseminação de informações e práticas educativas sobre meio ambiente e incorporar a dimensão ambiental em sua programação; V – às empresas, entidades de classe, instituições públicas e privadas, promover programas destinados à capacitação dos trabalhadores, visando à melhoria e ao controle efetivo sobre o ambiente de trabalho, bem como sobre as repercussões do processo produtivo no meio ambiente; VI – à sociedade como um todo, manter atenção permanente à formação de valores, atitudes e habilidades que propiciem a atuação individual e coletiva voltada para a prevenção, a identificação e a solução de problemas ambientais.

Art. 4º São princípios básicos da educação ambiental: I – o enfoque humanista, holístico, democrático e participativo; II – a concepção do meio ambiente em sua totalidade, considerando a interdependência entre o meio natural, o sócio-econômico e o cultural, sob o enfoque da

Por fim, destaquemos apenas – inclusive, com base na passagem acima transcrita, em que CELSO ANTONIO PACHECO FIORILLO fixa o significado de educação ambiental – que o princípio da cooperação possui forte ligação com o princípio da solidariedade, tema a ser, por nós, tratado, no Capítulo 7 desta dissertação. Esse contato, tal como expõe PAULO HENRIQUE DO AMARAL, é verificado, na medida em que o princípio da cooperação, na tributação ambiental, é “[...] exercido pela solidariedade, cabendo a todos a obrigação de contribuir com as despesas do Estado para a proteção ambiental”<sup>505</sup>.

#### 6.4.5 Princípio do poluidor-pagador

O princípio do poluidor-pagador surgiu, no âmbito internacional, em 1972, formulado como princípio econômico pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE, por meio da Recomendação C(72) 128, de 26 de maio de 1972, sobre política do meio ambiente na Europa – “Recomendação sobre Princípios Orientadores Relativos aos Aspectos Econômicos Internacionais das Políticas Ambientais”<sup>506</sup>.

---

*sustentabilidade; III – o pluralismo de idéias e concepções pedagógicas, na perspectiva da inter, multi e transdisciplinaridade; IV – a vinculação entre a ética, a educação, o trabalho e as práticas sociais; V – a garantia de continuidade e permanência do processo educativo; VI – a permanente avaliação crítica do processo educativo; VII – a abordagem articulada das questões ambientais locais, regionais, nacionais e globais; VIII – o reconhecimento e o respeito à pluralidade e à diversidade individual e cultural.*

*Art. 5º São objetivos fundamentais da educação ambiental: I – o desenvolvimento de uma compreensão integrada do meio ambiente em suas múltiplas e complexas relações, envolvendo aspectos ecológicos, psicológicos, legais, políticos, sociais, econômicos, científicos, culturais e éticos; II – a garantia de democratização das informações ambientais; III – o estímulo e o fortalecimento de uma consciência crítica sobre a problemática ambiental e social; IV – o incentivo à participação individual e coletiva, permanente e responsável, na preservação do equilíbrio do meio ambiente, entendendo-se a defesa da qualidade ambiental como um valor inseparável do exercício da cidadania; V – o estímulo à cooperação entre as diversas regiões do País, em níveis micro e macrorregionais, com vistas à construção de uma sociedade ambientalmente equilibrada, fundada nos princípios da liberdade, igualdade, solidariedade, democracia, justiça social, responsabilidade e sustentabilidade; VI – o fomento e o fortalecimento da integração com a ciência e a tecnologia; VII – o fortalecimento da cidadania, autodeterminação dos povos e solidariedade como fundamentos para o futuro da humanidade”.*

<sup>505</sup> **Direito**..., op. cit., p. 156.

<sup>506</sup> Recomendação C(72) 128, de 26 de Maio de 1972, “Guiding Principles Concerning International Economic Aspects of Environmental Policies” – Maria Alexandra de Sousa ARAGÃO, **O princípio do poluidor pagador: pedra angular da política comunitária do ambiente**, p. 51.

Numa primeira aproximação, oportuna é a definição, devidamente traduzida por MARIA ALEXANDRA DE SOUSA ARAGÃO, apresentada pelo Conselho da OCDE, na Recomendação C(72) 128, de 26 de maio de 1972. Vejamos:

O princípio que se usa para afectar os custos das medidas de prevenção e controlo da poluição, para estimular a utilização racional dos recursos ambientais escassos e para evitar distorções ao comércio e ao investimento internacionais, é o designado “princípio do poluidor pagador”. Este princípio significa que o poluidor deve suportar os custos do desenvolvimento das medidas acima mencionadas decididas pelas autoridades públicas para assegurar que o ambiente esteja num estado aceitável. Por outras palavras, o custo destas medidas deveria reflectir-se no preço dos bens e serviços que causam poluição na produção ou no consumo. Tais medidas não deveriam ser acompanhadas de subsídios que criariam distorções significativas ao comércio e investimento internacionais (*sic*)<sup>507</sup>.

Não obstante o seu surgimento com a Recomendação C(72) 128, o princípio em foco só adquiriu amplitude mundial a partir da Declaração do Rio sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento<sup>508</sup>. Antes disso, o princípio do poluidor-pagador era tratado apenas em textos de normas internacionais abrangentes, na União Européia e nos países-membros da OCDE.

Lançadas essas breves palavras sobre a sua origem, cuidemos de expor os aspectos conceptuais do princípio em tela.

O princípio do poluidor-pagador pode ser entendido, basicamente, como um instrumento de origem econômica<sup>509</sup>; com ampla aplicação no Direito Ambiental, que impõe ao agente econômico, responsável pelo dano causado ao meio ambiente,

<sup>507</sup> *Ibidem*, p. 60.

<sup>508</sup> O princípio do poluidor-pagador foi incluído na Declaração do Rio sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento, no Princípio 16, com o seguinte teor: “As autoridades nacionais devem procurar promover a internalização dos custos ambientais e o uso de instrumentos econômicos, tendo em vista a abordagem segundo a qual o poluidor deve, em princípio, arcar com o custo da poluição, com a devida atenção ao interesse público e sem provocar distorções no comércio e nos investimentos internacionais”. **Declaração do Rio sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento**, disponível em: <<http://www.onu.org.br/rio20/img/2012/01/rio92.pdf>>, acesso em: 18/1/2012.

<sup>509</sup> Tal como enuncia MARIA ALEXANDRA DE SOUSA ARAGÃO, “[...] como o prova a sua história, o PPP tem suas raízes ideológicas na Economia e não no Direito” – **O princípio...**, *op. cit.*, p. 61. Em sentido semelhante é o pronunciamento de PEDRO M. HERRERA MOLINA, quando afirma que “El principio ‘quien contamina paga’, nacido en el ámbito de las ciencias económicas, persigue reflejar en el precio de las actividades y productos contaminantes las deseconomías externas causadas por el deterioro del medio ambiente” – **Derecho...**, *op. cit.*, p. 40.



suportar os custos das medidas de prevenção e de eliminação ou neutralização dos danos ambientais<sup>510</sup>.

Nesse sentido, pertinentes são os ensinamentos de ALEJANDRO C. ALTAMIRANO, que assim versa a questão:

*La finalidad del principio “contaminador-pagador” radica en que quien causa un dano a otros sujetos o a la comunidad deba abonar las sumas necesarias para su resarcimiento. En otros términos, puede sostenerse que el principio “contaminador-pagador”, reconoce como causa eficiente el criterio de responsabilidad; en este sentido implicaría que los costos derivados de las medidas que sean indispensables para eliminar la contaminación o reducirla a límites aceptables, deben estar a cargo de los sujetos que las producen*<sup>511</sup>.

À semelhança desse raciocínio, CLEUCIO SANTOS NUNES assim pondera:

É bem verdade que, quando se concebe o processo produtivo (notadamente o industrial) como provocador de danos ao meio ambiente a serem suportados por toda a sociedade, também o poluidor está incluído nesse contexto. Ocorre que, diferentemente de toda a coletividade, o poluidor lucrou com a atividade destrutiva do meio. Assim, o princípio do poluidor-pagador orientaria a implementação de instrumentos jurídico-econômicos que visassem diminuir e, com efeito, nivelar a relação entre ganho de um e perda de todos<sup>512</sup>.

A base teórica do princípio do poluidor-pagador encontra-se, portanto, no processo produtivo, quando, além do produto a ser comercializado, são produzidas “externalidades” negativas (ou deseconomias externas). “A produção econômica, em

<sup>510</sup> CARLOS FREDERICO MARÉS trata o princípio do poluidor-pagador sob interessante perspectiva, ao afirmar, em seu artigo “O Dano Socioambiental e sua Reparação”, que “[...] a reparação há de ser com a reconstituição do próprio bem e não com o seu pagamento em valor correspondente, em dinheiro ou outros bens patrimoniais, por isso esta reparação é, na realidade, uma restauração, isto é, uma ação que elimina os danos causados e repõe o bem na situação exata em que estava antes. Esta consequência altera ou dá novo entendimento ao princípio poluidor pagador, porque não se trata de pagar pelo dano causado (por pagamento se entende a recomposição monetária do dano, ou a recomposição patrimonial), se trata de restaurar o bem, portanto, o princípio deve ser entendido como poluidor (causador do dano) restaurador (que arca com os ônus da restauração)” – O dano socioambiental e sua reparação, in Guilherme José Purvin de FIGUEIREDO (coord.), **Direito ambiental em debate**, p. 73.

<sup>511</sup> *El derecho constitucional a un ambiente sano, derechos humanos y su vinculación con el derecho tributario*, in James MARINS (coord.), **Tributação e meio ambiente**, p. 61.

<sup>512</sup> **Direito...**, op. cit, p. 50.

*alguns setores, carrega consigo a destruição do meio*”, afirma, nesse sentido, CLEUCIO SANTOS NUNES<sup>513</sup>.

A justificativa do emprego do termo “externalidades” consiste, basicamente, na recepção, pela coletividade, dos custos ambientais decorrentes dos efeitos danosos provocados pela produção privada. Dessa forma, busca-se, por meio da aplicação do princípio do poluidor pagador, corrigir esse custo adicionado à sociedade, impondo-se sua internalização.

E, firmes nessa linha de pensamento, estamos com FERNANDO MAGALHÃES MODÉ, quando ele afirma que o princípio do poluidor-pagador “[...] visa à internalização dos custos relativos externos de deterioração ambiental, e como consequência, a um maior cuidado na busca de uma satisfatória qualidade do meio ambiente”<sup>514</sup>.

De forma complementar e esclarecedora, interessa-nos observar, ainda, as vigorosas lições da ilustre jurista portuguesa CLAUDIA ALEXANDRA DIAS SOARES, que contribuem para a compreensão da ideia decorrente da expressão “internalização das externalidades negativas”. Vejamos:

[...] o PPP pode ser considerado como um reflexo da dimensão fundamental do clássico princípio da igualdade perante os encargos públicos, traduzida na proibição de que sejam impostos unilateralmente sacrifícios a uns a favor de outros. Na medida em que, ao se obrigar o poluidor/agente económico a suportar os custos (ecológicos) a que dá causa, se impede que tenha que ser toda a comunidade a fazê-lo em seu benefício, já que o dano ambiental é a contrapartida da obtenção de lucro/utilidade por parte daquele sujeito (*sic*)<sup>515</sup>.

No entanto, façamos uma importante advertência: o princípio do poluidor-pagador não funciona como uma autorização para poluir<sup>516</sup>. A sua sistemática tem, além de um caráter repressivo, uma feição nitidamente preventiva, orientadora de práticas menos lesivas ao meio ambiente, intervindo no comportamento dos agentes

<sup>513</sup> *Ibidem*, p. 49.

<sup>514</sup> **Tributação ambiental...**, *op. cit.*, p. 63.

<sup>515</sup> **O imposto ecológico...**, *op. cit.*, p. 65.

<sup>516</sup> Em sua concepção originária, o princípio do poluidor-pagador era tido como uma permissão para poluir. Nesse sentido, para MELISSA FOLMANN: “O referido princípio abandonou o simplismo de que se pode pagar para poluir, para adotar outro enfoque: o de ser ‘aquele que impõe ao poluidor o dever de arcar com as despesas de prevenção, reparação e repressão da poluição’” – *IPTU e tributação ambiental*: uma visão sob o enfoque constitucional e tributário, in Marcelo Magalhães PEIXOTO (coord.), **IPTU: aspectos jurídicos relevantes**, p. 489.

econômicos, e conduzindo-os ao desenvolvimento de atividades ambientalmente mais benéficas.

Nesse sentido, realçando o caráter dúplice do princípio do poluidor-pagador, RICARDO BERZOSA SALIBA bem expõe esse ponto de vista:

[...] trata-se de um princípio que influencia uma relação econômica, a qual, se bem desenvolvida, atenderá uma tutela ambiental; sua aplicação, em nosso entender, tem caráter dúplice, ou seja, preventivo e repressivo, sua projeção delimita-se negativamente, partindo do entendimento de que não se trata de uma autorização para contaminar mediante o pagamento de um valor, não se presta este princípio para garantir a degradação e a poluição do meio ambiente mediante o pagamento de um valor.

[...]

Através desse princípio ora em debate, impõe-se ao poluidor, ou seja, àquela pessoa que, direta ou indiretamente, cause atividade de degradação ambiental, o dever de arcar com as despesas de prevenção dos danos ao meio ambiente que a sua atividade possa ocasionar, também, se ocorrendo danos ao meio ambiente em razão da atividade desenvolvida, o dever do poluidor de se responsabilizar pela sua reparação (*sic*)<sup>517</sup>.

Muito embora se possa imaginar, numa leitura apressada e desatenta, que o princípio do poluidor-pagador, por conta do disposto no artigo 225, § 3º, da Constituição Federal de 1988, possui caráter sancionador, tanto na esfera penal quanto na administrativa, não é esse o raciocínio que merece prosperar<sup>518</sup>.

Atento a essa possibilidade, RICARDO BERZOSA SALIBA afasta esse entendimento, ao afirmar que a sua aplicação reside “[...] *num campo de responsabilidade, que se dá através da sua responsabilidade civil objetiva, da prioridade da reparação específica do dano ambiental, e também como forma de solidariedade para suportar os danos causados ao meio ambiente*”<sup>519</sup>.

Converge para a mesma direção o pronunciamento de PEDRO M. HERRERA MOLINA, quando o ilustre professor espanhol, referindo-se ao princípio “*quien contamina paga*”, destaca que “[...] *se produce una simbiosis entre el nuevo principio (cuyos contornos jurídicos son aún difusos) y otras figuras de gran*

<sup>517</sup> **Fundamentos...**, *op. cit.*, p. 236-237.

<sup>518</sup> Constituição Federal de 1988: “Art. 225. [...] § 3º As condutas e atividades consideradas lesivas ao meio ambiente sujeitarão os infratores, pessoas físicas ou jurídicas, a sanções penais e administrativas, independentemente da obrigação de reparar os danos causados”.

<sup>519</sup> **Fundamentos...**, *op. cit.*, p. 238.

*raigambre jurídica*”, dentre as quais se encontra a “[...] *responsabilidad civil por daños ambientales*”<sup>520</sup>.

Contudo, de importante para o nosso estudo, retenhamos a informação de que é por meio do princípio do poluidor-pagador que os tributos ambientais surgem como instrumentos de elevada importância para a consecução de políticas de prevenção e de controle da poluição. No que estamos bem acompanhados pelo jurista espanhol PEDRO M. HERRERA MOLINA, que assim proclama:

*[...] el desarrollo positivo del principio “quien contamina paga” se proyecta sobre el ordenamiento jurídico-financiero y las categorías jurídico-tributarias preexistentes (hecho imponible, base imponible, incentivos fiscales, subvenciones).*

*El principio “quien contamina paga” alienta la creación de tributos ambientales. Es cierto que tales tributos no constituyen una exigencia del citado principio, pero – a juicio de la Comisión Europea – “los impuestos y gravámenes ambientales forman parte de la gama de instrumentos aplicables al medio ambiente y pueden resultar una manera adecuada de llevar a la práctica el principio de que ‘quien contamina paga’ al incluir los costes ambientales en el precio de los bienes y servicios”*<sup>521</sup>.

Isso posto, uma vez fixada a ideia de que o tributo constitui um dos instrumentos econômicos aptos a dar vazão ao princípio do poluidor-pagador, sendo, desse modo, utilizado em diversos países do mundo, direcionemos o nosso estudo para a análise da expressão “internalização das externalidades negativas”, para melhor compreendê-la.

Começemos, contudo, a tratar, por ora, exclusivamente, dos contornos do termo “externalidades”.

#### 6.4.5.1 “Externalidades”

Os recursos naturais são considerados patrimônio comum da humanidade, bens de todos, pertencendo, assim, às gerações presentes e futuras o direito de acessá-los.

<sup>520</sup> *Derecho...*, op. cit, p. 41.

<sup>521</sup> *Ibidem*, p. 41-42.

Os recursos naturais podem ser classificados em regeneráveis ou renováveis e não regeneráveis ou não renováveis<sup>522</sup>. No entanto, ressaltamos, aqui, que até mesmo os recursos naturais renováveis apresentam uma capacidade regenerativa limitada.

Diante disso, o uso irracional dos recursos naturais, em prol de atividades econômicas, promove um efeito devastador sobre o meio ambiente, tendo em vista que muitos desses recursos são extraídos da natureza a custo zero, não havendo qualquer forma de reposição.

É dentro desse contexto que, em 1890, ALFRED MARSHALL, buscando explicar o fenômeno da degradação do meio ambiente em face do processo de industrialização, desenvolveu o conceito de “externalidades”, o qual, posteriormente, foi aperfeiçoado por ARTHOUR C. PIGOU, em 1920, e ROLAND H. COASE, em 1960, embora ambos apresentassem entendimentos contrapostos acerca de tal teoria<sup>523</sup>.

Conforme afirmava ALFRED MARSHALL, o preço de mercado dos bens não reflete os verdadeiros custos ou benefícios resultantes de sua produção ou consumo, sendo, tais custos, respectivamente, impostos ou concedidos a uma parcela da sociedade, alheia ao processo produtivo.

É nessa perspectiva que reside o conceito de “externalidades”, também denominadas de “economias externas”.

As “externalidades” podem ser definidas “[...] como as alterações de custos e benefícios para a sociedade derivadas da produção das empresas, ou também como as alterações de custos e receitas da empresa devidas a fatores externos”<sup>524</sup>. De forma a melhor elucidar a questão desses efeitos externos ao mercado (externalidades), destacamos as esclarecedoras palavras de MARIA ALEXANDRA DE SOUSA ARAGÃO:

---

<sup>522</sup> Conforme afirma MARIA ALEXANDRA DE SOUSA ARAGÃO, a água e certos minérios, como o ferro, são exemplos de recursos naturais não regeneráveis. Para a autora, ainda há outros, como “[...] o petróleo e os diamantes, que são regeneráveis mas a um prazo de tal modo longo que, em termos da vida humana, devem ser tratados como não regeneráveis” – **O princípio...**, op. cit, p. 29.

<sup>523</sup> *Ibidem*, p. 31-32.

<sup>524</sup> Marco Antônio S. VASCONCELLOS, Manuel E. GARCIA apud Fernando Magalhães MODÉ, **Tributação ambiental...**, op. cit, p. 63-64.

A denominação efeitos externos ao mercado é compreensível, porque se trata de transferências de bens ou prestações de serviços fora dos mecanismos do mercado. São transferências por meios não económicos na medida em que não lhes corresponde qualquer fluxo contrário de dinheiro. Sendo transferências “a preço zero”, o preço final dos produtos não as reflecte, e por isso não pesam nas decisões de produção ou consumo, apesar de representarem verdadeiros custos ou benefícios sociais decorrentes da utilização privada dos recursos comuns (*sic*)<sup>525</sup>.

As “externalidades” podem ser positivas ou negativas. Estas últimas, também denominadas de “deseconomias externas”, são aqueles efeitos sociais danosos, provenientes da produção privada; em síntese, causam danos ambientais. Aquelas, por sua vez, também chamadas de “economias externas”, referem-se aos efeitos positivos gerados pela produção privada, trazendo, assim, benefícios ao bem-estar social; dito de outra forma, geram benefícios ao meio ambiente<sup>526</sup>.

Na visão de ARTHOUR C. PIGOU, a não absorção pelo mercado de tais efeitos externos, tanto os positivos quanto os negativos, não permite aos agentes económicos a ótima alocação dos recursos disponíveis. Tal como afirma MARIA ALEXANDRA DE SOUSA ARAGÃO, “[...] o mercado não permite, por si só, alcançar o ponto ótimo da economia na perspectiva do máximo bem estar social” (*sic*)<sup>527</sup>.

Considerando essa incapacidade do mercado de, por si só, conduzir a economia ao ponto ótimo de bem-estar social, o referido teórico sugeria, à época, uma intervenção do Estado nas relações económicas, de forma a promover a correção de eventuais falhas de mercado decorrentes das “externalidades”.

Dessa forma, a atuação estatal, no entendimento de ARTHOUR C. PIGOU, dar-se-ia com a imposição tributária, no caso de “externalidades” negativas – compelindo os agentes económicos a considerarem os efeitos negativos no preço de determinado produto – e com a criação de incentivos, no caso de “externalidades” positivas.

Contrapondo-se à idéia de intervenção estatal, ROLAND H. COASE sustentava que as divergências existentes entre custos privados e custos sociais

<sup>525</sup> **O princípio...**, *op. cit.*, p. 33.

<sup>526</sup> Fernando Magalhães MODÉ, **Tributação ambiental...**, *op. cit.*, p. 112.

<sup>527</sup> **O princípio...**, *op. cit.*, p. 34. “*En la interpretación de Pigou, una cosa son los costos privados – los que las empresas contabilizan – y otros distintos los sociales, los que realmente aporta la comunidad. La diferencia son las externalidades*” – Alejandro C. ALTAMIRANO, *El derecho constitucional a un ambiente sano, derechos humanos y su vinculación con el derecho tributario*, in James MARINS (coord.), **Tributação...**, *op. cit.*, p. 41.

deviam ser eliminadas a partir da negociação direta entre o causador e aquele que suporta os efeitos decorrentes das “externalidades”<sup>528</sup>. Com base nessa teoria, o Estado estaria afastado de qualquer forma de intervenção, imperando uma concepção liberal da economia, na qual os sujeitos privados transigiriam na busca pela eliminação dos descompassos gerados pelas “externalidades”.

A solução apresentada por ROLAND H. COASE não parece ser a mais eficiente para a correção das distorções de mercado provocadas pelas “externalidades”, por apresentar algumas falhas, dentre as quais destacamos a impossibilidade de se garantir a paridade nas condições negociais. Nesse sentido, oportunos os ensinamentos de MARIA ALEXANDRA DE SOUSA ARAGÃO:

O liberalismo económico e a inexistência de direitos de propriedade definidos sobre certos bens ambientais geram uma afectação inequitativa dos recursos escassos e um enriquecimento sem causa da parte mais forte (o poluidor) à custa da parte mais fraca, (os poluídos e a comunidade em geral) (*sic*)<sup>529</sup>.

Diante de tal fato, adota-se a teoria de PIGOU, na regulamentação do uso dos bens ambientais. E, sob essa perspectiva, conforme anteriormente mencionado, a atuação do Estado dá-se a partir da implementação de instrumentos de intervenção na economia, ou seja, mediante tributos ambientais<sup>530</sup>; os quais – buscando internalizar o custo ambiental socialmente suportado – vêm na teoria da poluição ótima, verificada a partir do ótimo de Pareto, “[...] o melhor instrumento para sua aplicação de forma eficaz”<sup>531</sup>.

<sup>528</sup> Fernando Magalhães MODÉ, **Tributação ambiental...**, *op. cit.*, p. 113.

<sup>529</sup> **O princípio...**, *op. cit.*, p. 42.

<sup>530</sup> Conforme assinala FERNANDO MAGALHÃES MODÉ, diante da adoção da teoria de Pigou, os tributos ambientais são denominados por muitos de tributos pigouvianos – Fernando Magalhães MODÉ, **Tributação ambiental...**, *op. cit.*, p. 114.

<sup>531</sup> Formulado por WILFRED PARETO, o ótimo de Pareto “[...] é um referencial de eficiência econômica. O ponto ótimo da economia corresponde a uma situação econômica em que os recursos escassos da economia estão distribuídos pelas várias utilizações possíveis, da maneira considerada economicamente mais eficiente. O ótimo de Pareto não significa poluição zero, nem tão pouco que a imputação de um custo ao poluidor representará que o dano será eliminado. O ótimo de Pareto prende-se a uma análise de custo e benefício econômico” – *Ibidem*, p. 115.

#### 6.4.5.1.1 “Externalidades” negativas

“Externalidade” ambiental negativa ou deseconomia externa é, em sua essência, a parcela dos custos decorrentes do processo produtivo não recepcionada pelos agentes econômicos, sendo ela suportada pela coletividade, que absorve injustamente tais custos sociais. As palavras de CRISTIANE DERANI, abaixo reproduzidas, bem expõem essa ideia:

Durante o processo produtivo, além do produto a ser comercializado, são produzidas “externalidade negativas”. São chamadas externalidades porque, embora resultante da produção, são recebidas pela coletividade, ao contrário do lucro, que é percebido pelo produtor privado. Daí a expressão “privatização de lucros e socialização de perdas”, quando identificadas as externalidades negativas<sup>532</sup>.

As “externalidades” ambientais negativas podem ser compreendidas sob duas perspectivas: a jurídica e a econômica.

Juridicamente, as “externalidades” negativas são consideradas fontes de injustiças sociais, haja vista de que os custos decorrentes do processo produtivo não são absorvidos pelos setores econômicos, mas pela coletividade. Do ponto de vista econômico, as “externalidades” negativas referem-se a uma falha de mercado, consequência da não consideração dos seus efeitos externos<sup>533</sup>.

Sob esse prisma, portanto, ao não serem incorporados os custos sociais decorrentes da atividade econômica aos bens produzidos, está por se incentivar a degradação do meio ambiente, uma vez que, geralmente, esses produtos ingressam no mercado de consumo com custos relativamente inferiores ao dos produtos ecologicamente orientados.

Dessa forma, ratificando o anteriormente afirmado, a internalização das “externalidades” ambientais negativas é medida que impera, tanto para a correção de eventuais falhas de mercado quanto para a promoção da justiça social. Com isso, impede-se que os custos sociais advindos da atividade econômica ambientalmente desorientada sejam suportados pela coletividade.

---

<sup>532</sup> **Direito ambiental...**, *op. cit.*, p. 158.

<sup>533</sup> Maria Alexandra de Sousa ARAGÃO, **O princípio...**, *op. cit.*, p. 37.



De posse dessas informações, tratemos, agora, da internalização dos custos ambientais, para fecharmos a nossa compreensão acerca da expressão “internalização das externalidades negativas”.

#### 6.4.5.2 *Internalização dos custos ambientais*

Durante o processo industrial, são produzidos efeitos secundários à atividade econômica desenvolvida, os quais se denominam “externalidades”. Em termos ambientais, tratando tão somente das “externalidades” negativas, temos que elas são suportadas pela coletividade, quando o correto seria que os agentes econômicos arcassem com esse ônus social – considerando os fatores necessários ao controle ambiental e incorporando os custos ambientais ao bem produzido, – de forma a impedir a injusta extensão desses custos para a sociedade.

Dentro desse contexto, o processo pelo qual o custo que o consumo de determinado produto representa, em termos ambientais, é agregado ao seu custo de produção – com a finalidade de evitar a sua absorção pela sociedade – é denominado internalização dos custos ambientais. Nesse sentido, explica MARIA ALEXANDRA DE SOUSA ARAGÃO:

Internalizar as externalidades ambientais negativas significa fazer com que os prejuízos, que para a colectividade advêm da actividade desenvolvida pelos poluidores, sejam suportados por estes como verdadeiros custos de produção, de tal modo que as decisões dos agentes económicos acerca do nível de produção o situem num ponto mais próximo do ponto socialmente óptimo, que é inferior (*sic*)<sup>534</sup>.

Convergindo para o mesmo entendimento, afirma LEONARDO MARTIM LENZ:

Explicando o termo internalização dos custos ambientais, este seria a contabilização dos custos “com vistas a sua integração no valor dos produtos e serviços postos ao tráfico jurídico”. Ou seja, é a atuação direta sobre os preços inserindo os custos ambientais nos custos privados que os

---

<sup>534</sup> *Ibidem*, p. 36.

agentes econômicos incorrem no mercado em atividades de produção e consumo<sup>535</sup>.

Tal sistemática, como já tivemos a oportunidade de anotar, encontra fundamento no princípio do poluidor-pagador, por meio do qual se busca corrigir esse custo adicionado à sociedade, impondo-se, frisemos uma vez mais, a internalização dos custos ambientais, de forma a promover uma alteração no comportamento dos setores poluidores da economia.

A internalização do fator ambiental no processo econômico – “externalidades” negativas – via tributação ambiental, com a aplicação do princípio do poluidor-pagador, permite a correção de descompassos no setor econômico, neutralizando as distorções econômicas e sociais geradas pela produção privada, com vistas à proteção ambiental, bem como induz comportamentos sociais, desestimulando condutas lesivas ao meio ambiente, ou seja, que produzam deseconomias externas.

A adoção do processo de internalização dos custos ambientais, portanto, conduz a formas organizacionais que priorizam o sistema de responsabilidade individual, bem como o de empreendimento privado, em conexão com os interesses sociais difusos, em especial o da preservação do meio ambiente.

Fica, assim, devidamente explorado o princípio do poluidor-pagador e a sistemática de “internalização das externalidades negativas”, em que pese termos apontado apenas as suas linhas gerais.

#### **6.4.6 Princípio do desenvolvimento sustentável**

Em relação ao princípio do desenvolvimento sustentável, iniciemos a nossa breve análise observando as palavras do jurista espanhol RAMÓN MARTÍN MATEO, sobre desenvolvimento sustentável:

---

<sup>535</sup> **Proteção ambiental via sistema tributário,** disponível em: <<http://www1.jus.com.br/doutrina/texto.asp?id=6343>>, acesso em 18/1/2012.

*La idea del Desarrollo Sostenible ha irrumpido con fuerza en nuestra sociedad aunque desgraciadamente todavía no ha dado de sí, prácticamente, casi nada de sus virtualidades, pero es difícil que la humanidad pueda transitar hacia el futuro sin que este proyecto se realice, siquiera sea paulatinamente*<sup>536</sup>.

Como podemos notar, da passagem acima transcrita, em especial da sua parte final, o futuro da humanidade, no que diz respeito ao meio ambiente, está intrinsecamente relacionado à ideia de desenvolvimento sustentável.

Elucidando o que vem a ser “desenvolvimento sustentável”, o Relatório “Nosso Futuro Comum” (*Our Common Future*), também conhecido como Relatório Brundtland, apresenta-nos um conceito clássico acerca da terminologia<sup>537</sup>. Segundo esse documento, “[...] *desenvolvimento sustentável é o desenvolvimento que satisfaz as necessidades da presente geração sem comprometer a capacidade das futuras gerações de satisfazer suas próprias necessidades*”<sup>538</sup>.

Da definição acima apresentada, extraímos, basicamente, que, no que diz respeito à relação “homem x meio ambiente”, em que pese o meio ambiente seja elemento essencial à vida humana, há um limite superior para a utilização dos recursos naturais. Claro, portanto, é o propósito de preservá-los.

Nesse sentido, dentro do espírito do conceito trazido pelo Relatório Brundtland, MARCELO FIGUEIREDO assim se refere ao princípio do desenvolvimento sustentável: “[...] *Por seu intermédio, quer-se preservar os recursos*

<sup>536</sup> **Manual...**, *op. cit.*, p. 41.

<sup>537</sup> Publicado em 1987, o Relatório Brundtland, elaborado pela Comissão Mundial sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento, faz parte de uma série de iniciativas, anteriores à Agenda 21, que assumem uma postura crítica em relação ao modelo de desenvolvimento adotado pelos países industrializados e reproduzido pelos países em desenvolvimento. Basicamente, esses estudos, evidenciando os riscos decorrentes do uso excessivo dos recursos naturais sem respeitar a capacidade de suporte dos ecossistemas, apontam a incompatibilidade verificada entre o desenvolvimento sustentável e os atuais modelos de produção e consumo. A origem do nome do documento final desses estudos, Relatório Brundtland, deve-se a GRO HARLEM BRUNDTLAND, primeira-ministra da Noruega, indicada pela ONU para presidir a Comissão Mundial sobre o Meio Ambiente e Desenvolvimento.

<sup>538</sup> Encontramos o conceito de desenvolvimento sustentável, em sua versão inglesa, no Capítulo 2 do Relatório da Comissão Mundial sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento – Nosso Futuro Comum – *Report of the World Commission on Environment and Development – Our Common Future*. Tomamos a liberdade de transcrevê-lo acima, no corpo do texto, já traduzindo para o português, para melhor fluência da leitura. Evidentemente, assumimos, aqui, a responsabilidade por qualquer eventual inconsistência verificada na tradução. No entanto, para demonstrar fidelidade à versão original do texto, julgamos ser necessário aqui reproduzi-lo: “*Sustainable development is development that meets the needs of the present without compromising the ability of future generations to meet their own needs*” – Disponível em: <<http://www.un-documents.net/ocf-02.htm#l>>, acesso em 18/1/2012.

*naturais de modo que sua exploração atenda à necessidade presente sem exauri-los ou comprometê-los, para as gerações futuras*<sup>539</sup>.

O princípio do desenvolvimento sustentável encontra-se tacitamente insculpido no “*caput*” do artigo 225 da Constituição Federal de 1988.

Evidente, também, é a sua inserção no artigo 170, VI, do Texto Constitucional, no qual a defesa do meio ambiente é definida como princípio orientador da ordem econômica, vinculando, assim, o desenvolvimento econômico à proteção ambiental<sup>540</sup>.

Entretanto, não obstante sua previsão constitucional, foi com a Declaração do Rio sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento (RIO/92) que o princípio do desenvolvimento sustentável ganhou força. Seu conceito, seguindo a ideia preconizada no Relatório Brundtland, restou formalizado, em essência, no enunciado do Princípio nº 3 da Declaração do Rio. Vejamos:

O direito ao desenvolvimento deve ser exercido de modo a permitir que sejam atendidas equitativamente as necessidades de desenvolvimento e de meio ambiente das gerações presentes e futuras<sup>541</sup>.

Em linhas gerais, portanto, o princípio do desenvolvimento sustentável pode ser caracterizado pela compatibilização entre a atividade econômica e a preservação do meio ambiente, visando à utilização sustentável dos recursos naturais, de forma a evitar o comprometimento das condições ambientais, em prol das gerações presentes e futuras, permitindo-lhes, assim, o exercício de suas potencialidades para o atendimento equitativo de suas necessidades vitais. Dentro desse contexto, pertinente é a observação de CRISTIANE DERANI:

O conteúdo da definição de desenvolvimento sustentável passa por uma relação inter-temporal, ao vincular a atividade presente aos resultados que

<sup>539</sup> A Constituição e o meio ambiente – os princípios constitucionais aplicáveis à matéria e alguns temas correlatos, in Heleno Taveira TÔRRES (org.), **Direito...**, op. cit, p. 572.

<sup>540</sup> Constituição Federal de 1988: “Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: [...] VI – defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação; [...]”

<sup>541</sup> **Declaração do Rio sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento**, disponível em: <<http://www.onu.org.br/rio20/img/2012/01/rio92.pdf>>, acesso em 18/1/2012.

dela podem retirar as futuras gerações. As atividades que visam a uma vida melhor no presente não podem ser custeadas pela escassez a ser vivida no futuro. Para tanto, apresentam-se, como elementos a serem trabalhados, os seguintes fatores da produção: natureza, capital, tecnologia; os quais deverão ter sua dinâmica vinculada às aspirações presentes sem danificar possíveis interesses futuros<sup>542</sup>.

RICARDO BERZOSA SALIBA não foge dessa linha de raciocínio, no que diz respeito à intertemporalidade, e brinda-nos com os seguintes dizeres acerca do desenvolvimento sustentável:

[...] o desenvolvimento sustentável, visa manter as bases vitais de produção e reprodução do homem, também suas atividades de modo a garantir de maneira isonômica, uma relação harmônica entre os cidadãos e o meio ambiente, com vistas às presentes e futuras gerações, para que, desta forma, exista a oportunidade, sempre, de um desfrute dos recursos que hoje temos à disposição da coletividade (*sic*)<sup>543</sup>.

Dessa forma, ante o exposto, a ideia que devemos ter do princípio do desenvolvimento sustentável é a de conciliação entre a atividade econômica e o uso racional e adequado dos recursos naturais, com vistas ao alcance de um ponto de equilíbrio entre eles, de forma a preservá-los para as gerações presentes e futuras.

Como falamos em atendimento das necessidades das gerações presentes e futuras, o que, por óbvio, inclui a preservação do meio ambiente, passemos, agora, a tratar, de modo sucinto, do princípio da equidade intergeracional.

#### 6.4.7 Princípio da equidade intergeracional

O princípio da equidade intergeracional, como sua própria denominação propõe, diz respeito, em largas pinceladas, à reserva dos recursos naturais para atendimento não apenas das gerações presentes, mas, também, das futuras gerações.

<sup>542</sup> **Direito ambiental...**, *op. cit.*, p. 128.

<sup>543</sup> **Fundamentos...**, *op. cit.*, p. 233.

Nesse sentido, tratando do princípio em tela, e designando-o de princípio do acesso equitativo aos recursos naturais, PAULO AFFONSO LEME MACHADO assim leciona: “A equidade no acesso aos recursos ambientais deve ser enfocada não só com relação à localização espacial dos usuários atuais, como em relação aos usuários potenciais das gerações vindouras”<sup>544</sup>.

Trata-se de princípio que decorre da ideia de essencialidade do meio ambiente, princípio esse já examinado no item 6.4.2 da presente dissertação<sup>545</sup>. Essa relação é bem evidenciada por SIMONE MARTINS SEBASTIÃO, quando nos lembra que o “[...] meio ambiente é tão essencial para a humanidade que deve ser preservado não só no interesse das presentes gerações, mas também, das futuras”<sup>546</sup>.

De importante para o nosso estudo, guardemos a ideia de que a efetivação do princípio da equidade intergeracional propicia o fortalecimento de um senso de solidariedade em relação à preservação do meio ambiente para as gerações futuras. Sob essa perspectiva, oportunas as palavras de SIMONE MARTINS SEBASTIÃO:

É de grande profundidade por despertar um sentimento de *solidariedade* para com os futuros habitantes do planeta, redimensionando o próprio direito de propriedade e os paradigmas da sociedade industrial, buscando equalizar a relação das gerações presentes e futuras sobre o meio ambiente<sup>547</sup>.

O princípio da equidade intergeracional porta consigo, portanto, o valor da solidariedade, por reconhecer, em seu bojo, que todos, inclusive as futuras gerações, têm o direito de usufruir de um meio ambiente ecologicamente equilibrado.

Isso posto, encerramos, aqui, a nossa incursão pelos princípios informadores do Direito Ambiental.

Passemos, agora, a estabelecer a relação entre o Direito Ambiental e o Direito Tributário, para chegarmos, enfim, à noção de tributação ambiental.

<sup>544</sup> **Direito ambiental...**, *op. cit.*, p. 57.

<sup>545</sup> Item 6.4.2 – Princípio da essencialidade do meio ambiente, p. 205-207.

<sup>546</sup> **Tributo...**, *op. cit.*, p. 199.

<sup>547</sup> *Idem*.

## 6.5 BREVES APONTAMENTOS SOBRE A PREOCUPAÇÃO AMBIENTAL E A UTILIDADE DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

Tal como expusemos linhas atrás, a perspectiva do desenvolvimento sustentável estabelece uma relação intertemporal, ao vincular a atividade econômica presente aos resultados a serem retirados dela pelas gerações subseqüentes, colocando em conflito as necessidades das comunidades atuais em face das futuras.

Diante desse panorama, impõe-se ao Estado uma atuação conciliadora, visando solucionar o conflito de interesses verificado entre as referidas coletividades – gerações presentes x gerações futuras.

Como restou amplamente demonstrado, até aqui, a forma de atuação estatal, de que trata o presente estudo, consiste no emprego de mecanismos de indução, por meio dos quais o Estado, exercendo certa pressão sobre a economia, manipula os instrumentos de intervenção – em alinhamento com as leis que regulam os mais variados mercados – induzindo os agentes econômicos à prática de condutas ambientalmente mais benéficas, passando, assim, o Estado a figurar, nas palavras de FERNANDO MAGALHÃES MODÉ, “[...] como ente ordenador da atividade econômica em face da defesa do meio ambiente”<sup>548</sup>.

Dentre os instrumentos de intervenção na economia, colocados à disposição do Estado para a proteção do meio ambiente, destaca-se, então, aquele inerente ao sistema tributário, qual seja, o tributo.

Como já afirmamos em outras passagens da presente dissertação, a utilização do instrumental tributário na consecução de políticas ambientais explica-se pela sua íntima relação com fatores modernos da sociedade, em especial a

<sup>548</sup> Relembrando parte do que tratamos no item 5.4, p. 184-188, registramos, aqui e agora, nas palavras de FERNANDO MAGALHÃES MODÉ, a distinção entre a intervenção por “direção” e a intervenção por “indução”: “A atuação do Estado, no caso particular da defesa do meio ambiente, dá-se de duas formas genericamente representadas pelos mecanismos de direção e de indução. Os mecanismos de direção qualificam-se pela imposição de normas permissivas ou proibitivas, basicamente definidoras de instrumentos de comando e controle de emissões ou da limitação ao uso de recursos, da fiscalização e aplicação de sanção sobre os infratores e da imposição do dever de reparação do dano. A seu turno, através dos mecanismos de indução, o Estado manipula os instrumentos de intervenção em consonância com as leis que regem o funcionamento dos mercados, induzindo os agentes econômicos a determinados comportamentos que, na visão do Estado, sejam desejáveis. Esses mecanismos, aqui referidos, encontram-se expressos no art. 174 da Constituição Federal, ao lado do planejamento que deve permear a atuação estatal em todos os níveis, não apenas em relação à atividade econômica” (sic) – **Tributação ambiental...**, op. cit, p. 70.

economia. Ademais, a integração do Direito Ambiental com todos os demais ramos do Direito ratifica a possibilidade de aplicação da tributação na defesa do meio ambiente, de forma a promover a internalização dos custos ambientais.

Convergindo para essa mesma direção, bem assevera ANTONIO LÓPEZ DÍAZ:

*Los tributos se encuadran dentro de los instrumentos posibles para la defensa y conservación del medio ambiente. Se trata, como ya se ha señalado, de instrumentos que se sitúan a medio camino entre las medidas preventivas y las resarcitorias, ya que se exigirán los tributos porque se contamina (función resarcitoria), pero, al mismo tiempo deben incitar a la reducción de la contaminación adquiriendo así una proyección preventiva<sup>549</sup>.*

É sob essa óptica que a tributação adquire relevância diante das questões ambientais. Trata-se, portanto, reforçamos, uma vez mais, de instrumento eficiente de incentivo de condutas ambientalmente orientadas.

Fixada essa premissa, e uma vez compreendida a integração do Direito Tributário e do Direito Ambiental, chegamos à ideia de “tributação ambiental”, objeto de análise do nosso próximo item.

## 6.6 A TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL

Percorrido esse longo caminho pelo Direito Ambiental, um dos terrenos sobre o qual esta dissertação firma suas bases, chegado é o momento de nos debruçarmos sobre o estudo da tributação ambiental.

Buscaremos, aqui, evidenciar, por óbvio, que o Direito Ambiental – sobretudo, com a sua teia principiológica – e o Direito Tributário – com o instrumental que lhe é inerente (o tributo) – caminham juntos, de forma complementar e harmônica, para promover a preservação do meio ambiente.

E, já adiantando um pouco da nossa proposta de reflexão, mais detidamente examinada no Capítulo 7, adiante, é exatamente esse interesse comum que desperta, segundo pensamos, a solidariedade coletiva, conduzida pela “[...]”

<sup>549</sup> Las modalidades de la fiscalidad ambiental, in Celso Antônio Bandeira de MELLO (org.), **Estudios em homenagem a Geraldo Ataliba: direito tributário**, p. 23.



*coordenação entre tutela ambiental e contribuição de todos para as correspondentes despesas públicas*<sup>550</sup>.

Retomando a temática da tributação ambiental, iniciemos por observar que TERENCE DORNELES TRENNEPOHL, versando sobre o entrelaçamento entre o Direito Tributário e a proteção do meio ambiente, afirma que não se tem como “[...] *precisar quando nasceu a ideia do uso dos elementos de tributação do Estado com vistas à preservação do meio ambiente*”<sup>551</sup>. Assevera, no entanto, o ilustre jurista, que o tema relativo ao Direito Tributário e ao meio ambiente, tratados assim, conjuntamente, “[...] *é recente na doutrina pátria, embora há muito difundido em países da Europa, principalmente na Escandinávia*”<sup>552</sup>. Em que pese não identificarmos o domicílio histórico da chamada tributação ambiental, passemos a estudá-la com maior acuidade.

Pois bem, adentrando no tema em foco, vale rememorar o que por nós já foi anteriormente dito: o tributo é um dos instrumentos econômicos colocados à disposição do Estado para a proteção do meio ambiente.

Nessa linha de raciocínio, realçando o “*status*” constitucional do qual é revestido o meio ambiente, TRENNEPOHL estabelece a sua relação com o tributo da seguinte maneira:

Pode-se dizer que o tributo tem como finalidades sociais primárias proteger a saúde, redistribuir rendas, criar empregos e rendas, proteger o produto nacional e, por que não, defender e garantir um meio ambiente ecologicamente equilibrado, uma vez que todo esse conteúdo vem expresso na Carta Magna, juntamente com a proteção do meio ambiente<sup>553</sup>.

Essa importante integração – tributo x meio ambiente – deve-se, especialmente, ao caráter “policêntrico” do Direito Ambiental, destacado pelo jurista espanhol PEDRO M. HERRERA MOLINA, em sua robusta e respeitada obra “*Derecho Tributario Ambiental*”<sup>554</sup>.

O caráter “policêntrico” do Direito Ambiental, a que alude o eminente professor da “*Universidad Complutense de Madrid*”, diz respeito, basicamente, às

<sup>550</sup> Simone Martins SEBASTIÃO, **Tributo**..., *op. cit.*, p. 234.

<sup>551</sup> **Incentivos**..., *op. cit.*, p. 21.

<sup>552</sup> *Idem*.

<sup>553</sup> *Ibidem*, p. 20.

<sup>554</sup> **Derecho**..., *op. cit.*, p. 12-14.

transformações que a teoria geral do Direito Tributário sofre diante de um ordenamento orientado pela proteção do meio ambiente. Nesse sentido, ensina HERRERA MOLINA que “[...] *en el ámbito jurídico la fiscalidad ambiental requiere un doble tratamiento: como parte integrante del ‘Derecho ambiental’, y como modulación de la dogmática tributaria*”<sup>555</sup>.

Essa ideia resta evidenciada em JOSÉ CASALTA NABAIS, quando o ilustre jurista português, versando a extrafiscalidade, realça o seu direcionamento à proteção do meio ambiente. Em suas próprias palavras:

Um exemplo bem ilustrativo do recurso à extrafiscalidade é actualmente o constituído pelo direito do ambiente, um domínio jurídico que, mais do que formar um sector jurídico totalmente novo e justaposto aos sectores tradicionais, se configura fundamentalmente como cortando obliquamente a generalidade dos ramos de direito, tanto público como privado, mobilizando-os para a preocupação da defesa ambiental (*sic*)<sup>556</sup>.

Da relação entre a tributação e a preservação do meio ambiente, ou, ainda, dito de outra forma, da conveniência de introduzir o interesse ambiental nos esquemas teóricos do Direito Tributário, surge, então, a expressão “tributação ambiental”.

A partir desse entrelaçamento, temos que a atividade tributária com motivação ambiental se caracteriza, basicamente, pelo direcionamento de determinadas atividades para a consolidação do meio ambiente ecologicamente equilibrado<sup>557</sup>.

Corroborando tal afirmativa, valiosas são as lições de REGINA HELENA COSTA:

A tributação ambiental pode ser singelamente conceituada como o emprego de instrumentos tributários para orientar o comportamento dos contribuintes à proteção do meio ambiente, bem como para gerar os recursos necessários à prestação de serviços públicos de natureza ambiental<sup>558</sup>.

<sup>555</sup> *Ibidem*, p. 13.

<sup>556</sup> **O dever...** Coimbra: Almedina, 2009, p. 651.

<sup>557</sup> Regina Helena COSTA, Tributação Ambiental, in Vladimir Passos de FREITAS (org.), **Direito ambiental em evolução**, p. 303.

<sup>558</sup> *Idem*. Demonstrando certo refinamento em relação ao conceito apresentado no estudo intitulado “Tributação Ambiental”, presente na obra coletiva *“Direito Ambiental em Evolução”*, publicada em 2002, e organizada pelo ilustre professor VLADIMIR PASSOS DE FREITAS, REGINA HELENA DA COSTA expressou o seu entendimento acerca da tributação ambiental de forma mais clara,

A partir do conceito apresentado pela ilustre jurista, notamos, não apenas, a tributação ambiental como mecanismo de indução de comportamentos voltados à proteção do meio ambiente, como também observamos a adoção do tributo, em sua típica função fiscal, como instrumento jurídico, com reflexo econômico, apto a carrear recursos necessários para financiar os gastos em que o Estado incorre com a implementação de políticas ambientais<sup>559</sup>.

No entanto, reconheçamos, inclusive, para os objetivos traçados na presente dissertação, é o tributo com teor extrafiscal, ou seja, aquele capaz de orientar comportamentos sociais, canalizando-os na direção da proteção do meio ambiente, que se sobressai na tributação ambiental.

Isso posto, os chamados tributos ambientais, fundados na extrafiscalidade, vêm sendo adotados, por diversos ordenamentos jurídicos, como instrumento de indução de comportamentos sociais – moldando, ou orientando, as atividades exercidas pelos agentes econômicos – de modo a promover a preservação e a restauração dos recursos naturais<sup>560</sup>.

---

três anos depois, ao considerar, expressamente, além da já imaginada possibilidade de utilização do tributo em sua feição extrafiscal, o emprego desse instrumento jurídico em seu teor meramente fiscal, para custear as despesas com a implementação de políticas de preservação do meio ambiente. Certamente, convém conferirmos a reformulação promovida pela autora: “*A tributação ambiental pode ser singelamente conceituada como o emprego de instrumentos tributários para gerar os recursos necessários à prestação de serviços públicos de natureza ambiental (aspecto fiscal ou arrecadatório), bem como para orientar o comportamento dos contribuintes à proteção do meio ambiente*” – Apontamentos sobre a tributação ambiental no Brasil, in Heleno Taveira TÔRRES (org.), **Direito...**, op. cit, p. 313.

<sup>559</sup> A respeito da fiscalidade e da extrafiscalidade dos tributos ambientais, invocamos os ensinamentos de JOSÉ MARCOS DOMINGUES DE OLIVEIRA, que bem expõe essa distinção, observada, pelo autor, sob a perspectiva do princípio do poluidor-pagador: “*Os tributos ambientais podem ter uma função fiscal (que corresponde ao sentido positivo do princípio do poluidor-pagador) e uma função extrafiscal (que corresponde ao sentido seletivo do princípio), não obstante serem eles basicamente regulatórios, porque seu principal objetivo é a mudança de atitude dos contribuintes (empresas e consumidores); em outras palavras, preocupam-se fundamentalmente em produzir ou ensinar a conscientização ambiental*” – Proteção ambiental e sistema tributário – Brasil e Japão: problemas em comum? in James MARINS (coord.). **Tributação...**, op. cit, p. 117. Apenas a título de esclarecimento, o autor sustenta que o princípio apresenta duas vertentes: uma positiva ou, em sua própria designação, impositiva, e outra seletiva. São suas palavras: “*Os instrumentos econômicos ambientais fundam-se no princípio geral do Direito Ambiental do poluidor-pagador, que tem um sentido impositivo (imputação, ao poluidor, dos custos dos serviços públicos ambientais) e um sentido seletivo (gradação da carga fiscal consoante a intensidade da poluição)*” – *Ibidem*, p. 109.

<sup>560</sup> JOSÉ MARCOS DOMINGUES DE OLIVEIRA aponta a existência de dois sentidos de tributos ambientais: um sentido amplo e um sentido estrito. Entendido em sua acepção lata, o tributo ambiental, afirma o autor, “[...] é um tributo tradicional ou ordinário adaptado de molde a servir aos esforços de proteção ambiental”. Em sentido estrito, por sua vez, “[...] significa um tributo novo cobrado em razão do uso do Meio Ambiente pelos agentes econômicos” – *Ibidem*, p. 115.

Do ponto de vista das políticas ambientais, PEDRO MANUEL HERRERA MOLINA e DOMINGO CARBAJO VASCO apresentam uma primeira aproximação do conceito de tributo ambiental:

*Desde el punto de vista de la política ambiental, puede calificarse como tributo ecológico todo aquel cuya principal finalidad es servir a la protección del medio ambiente. Esta definición tan amplia incluye también aquellos tributos cuyo objeto imponible no esté relacionado con actividades contaminantes, siempre que la recaudación quede afecta a proteger el medio ambiente. En efecto, tales tributos constituyen un instrumento más de política ambiental (de financiación de políticas ambientales)<sup>561</sup>.*

E, do ponto de vista do Direito Tributário, os mesmos autores espanhóis qualificam o tributo ambiental como aquele “[...] cuya estructura establece un incentivo a la protección de la naturaleza, o un mecanismo para que recaigan sobre el causante de la contaminación las deseconomías externas derivadas del deterioro ambiental”<sup>562</sup>.

Cristalizados pelo princípio do poluidor-pagador, de inegável índole preventiva, e que, juntamente com outros, rege a tributação ambiental, os tributos ambientais consistem em institutos financeiros derivados da competência de tributar, introduzidos com a finalidade de proteger o meio ambiente.

A propósito, isso não significa, porém, que o sucesso do tributo ambiental esteja associado à ideia de “arrecadação zero”, o que, por outro lado, inclusive, conduziria, provavelmente, à sua extinção.

Tal como observa PEDRO M. HERRERA MOLINA, “[...] lo deseable no es eliminar por completo la incidencia del hombre sobre el medio ambiente, sino conseguir un equilibrio entre la protección ambiental y el desarrollo económico”.

Desse modo, bem expressa esse entendimento e, assim, arremata o eminente jurista espanhol:

*Por tanto, el ideal de los tributos ecológicos no es – en contra de lo que en ocasiones se indica – una “recaudación cero”. Si una conducta es tan dañosa para el medio ambiente que debe eliminarse, no debe establecerse un tributo tan elevado que nadie realice eh hecho imponible, sino una prohibición acompañada de sanciones. Los tributos ecológicos constituyen*

<sup>561</sup> Marco conceptual, constitucional y comunitario de la fiscalidad ecológica, in Heleno Taveira TÔRRES (org.), *Direito...*, op. cit, p. 163.

<sup>562</sup> *Idem*.

*un mero incentivo a alcanzar niveles de contaminación más reducidos, contando con que a algunos sujetos les resultará más económico mantener sus emisiones.*

Evidente, aqui, portanto, a presença do princípio do desenvolvimento sustentável e o seu ideal de aproveitamento racional dos recursos naturais, sem obstar o desenvolvimento econômico. Aliás, não é por outra razão que falamos em aproveitamento “racional”.

O tributo com motivação ambiental, tal como obtempera CLAUDIA ALEXANDRA DIAS SOARES, constitui uma “penalização econômica” voltada a incentivar a mudança de comportamentos, e não, uma “penalização jurídica” (*sic*). E é, exatamente, afirma a ilustre jurista portuguesa, pelo fato de “[...] *os impostos ambientais não terem um carácter punitivo que esta última (quer na forma penal quer na forma administrativa) não está excluída quando, mediante o facto gerador do tributo, se haja produzido um dano ao ambiente, preenchendo-se a hipótese legal de uma norma sancionadora*” (*sic*)<sup>563</sup>.

Temos, então, que os tributos ambientais, também denominados de “*green taxes*”, ou, ainda, de tributos ambientalmente orientados, conforme leciona ROBERTO FERRAZ, eminente professor da PUC/PR, “[...] *são aqueles que influenciam na decisão econômica de modo a tornar mais interessante a opção ecologicamente mais adequada*”, refletindo, para tanto, os reais custos da atividade ecologicamente desorientada<sup>564</sup>.

Em outros termos, diante do binômio custo/benefício, característico da atividade econômica, os tributos ambientalmente orientados objetivam embutir os custos da degradação ambiental nos preços dos produtos resultantes da atividade empresarial, de modo a “[...] *aproximar, decisivamente, o custo do produto*

<sup>563</sup> **O imposto ecológico...**, *op. cit.*, p. 310. REGINA HELENA COSTA parece trilhar entendimento semelhante. Nesse sentido, observemos o seguinte trecho: “*Internacionalmente, tributos ambientais ou ‘ecotaxes’ são introduzidos por razões ambientais ou por possuírem efeitos ambientais independentes das razões que levaram à sua cobrança*” – Tributação Ambiental, in Vladimir Passos de FREITAS (org.), **Direito...**, *op. cit.*, p. 304. De forma semelhante, a autora pronunciou-se em seu estudo intitulado “Apontamentos sobre a Tributação Ambiental no Brasil”, encontrado na obra coletiva “*Direito Tributário Ambiental*”, que tem o ilustre professor HELENO TAVEIRA TÔRRES como organizador – Apontamentos sobre a tributação ambiental no Brasil, in Heleno Taveira TÔRRES (org.), **Direito...**, *op. cit.*, p. 313.

<sup>564</sup> Tributação e meio ambiente: O Green Tax no Brasil (A contribuição de intervenção da emenda 33/2001), in James MARINS (coord.), **Tributação...**, *op. cit.*, p. 96.

*ambientalmente nocivo ao seu custo real (tendente ao infinito, se o dano é irreparável)*<sup>565</sup>.

Tal sistemática, além de angariar recursos para a reparação dos danos causados ao meio ambiente, induz o agente econômico a ponderar sobre a viabilidade de efetuar modificações no processo produtivo de sua empresa, com o fim de reduzir o custo da atividade nociva ao meio ambiente incidente sobre os preços de seus produtos, bem como optar pela prática de atividades economicamente mais viáveis.

É diante desse mecanismo de acréscimo do custo real da degradação ambiental na cotação do produto que podemos extrair a típica função do tributo ambientalmente orientado, qual seja, nas palavras do ilustre professor ROBERTO FERRAZ: “[...] ‘internalizar’ (neologismo de origem norte-americana) os custos ambientais, isto é, trazer para o custo de cada bem ou mercadoria o custo que seu consumo representa em termos ambientais”<sup>566</sup>.

Com base na ideia de internalização dos custos ambientais, já analisada no item 6.4.5.2 do presente trabalho, p. 225-226, o professor LUÍS EDUARDO SCHOUERI, da Faculdade de Direito da USP, por meio de seus fortes ensinamentos, acaba por evidenciar a função promocional da tributação ambiental, no sentido de induzir comportamentos sociais, ao afirmar:

[...] o tributo serve de mecanismo para internalizar os custos ambientais, gerando o que Gawel denomina uma correção na alocação (*Allokationskorrektur*), que ele apresenta como uma mudança comportamental no emprego de bens ambientais, sendo tal objetivo alcançado mediante uma retirada dirigida de recursos no setor privado<sup>567</sup>.

De fundamental importância essa observação para demonstrarmos que a tributação ambiental não se restringe à “internalização das externalidades negativas”. A atividade tributária com viés ambiental vai além, podendo aperfeiçoar-se, também, por meio de incentivos e desestímulos tributários – item 5.3.5 do nosso

<sup>565</sup> *Ibidem*, p. 99.

<sup>566</sup> *Ibidem*, p. 96.

<sup>567</sup> **Normas tributárias...**, *op. cit.*, p. 97.

estudo<sup>568</sup>. E, nesse sentido, recorremos, novamente, às lições do ilustre professor da USP, que assim se pronuncia:

[...] a questão da tributação ambiental não se limita à internalização de externalidades, já que os temas ambientais exigem, também, que se trate de problemas como: a) a existência de irreversibilidade, ou seja, toda situação gerada por uma atividade humana que não se pode anular, é ilimitada e não se pode voltar atrás (exemplo: o desaparecimento de uma espécie da flora ou da fauna); b) seu caráter global, mundial e dinâmico; c) dificuldades para a valoração de custos e benefícios futuros de uma medida ambiental (problema da distribuição intergerações dos recursos). Tais problemas e metas constitucionais implicam atuação positiva do Estado, que se pode dar mediante incentivos e desincentivos de toda ordem, inclusive a tributária (*sic*)<sup>569</sup>.

Conclusivamente, temos, então, que o tributo e demais instrumentos jurídico-tributários – incentivos e desincentivos tributários – desempenham um papel fundamental na defesa e preservação do meio ambiente, agindo como mecanismos reorientadores das atividades econômicas, ao induzir mudanças de

<sup>568</sup> Item 5.3.5 – Principais instrumentos jurídico-tributários aptos a promover a extrafiscalidade: incentivos e desestímulos tributários, p. 173-183.

<sup>569</sup> **Normas tributárias...**, *op. cit.*, p. 98. Não se limitando à ideia de internalização de externalidades, ALEJANDRO C. ALTAMIRANO expõe, com propriedade, as finalidades ou objetivos almejados pelos, por ele denominados, “[...] *impuestos ambientales*”. Antes, porém, de lhe passarmos a palavra, anotamos que o autor adiciona aos “ecotributos” outros instrumentos econômicos diretamente relacionados à tributação, como, por exemplo, os subsídios e incentivos, os sistemas de licenças, amortizações e deduções especiais, os sistemas de créditos, entre outros. Pois bem, a respeito das funções dos “ecotributos”, ALEJANDRO C. ALTAMIRANO afirma: “*Se justifican estos tributos ambientales por tratarse de instrumentos especialmente eficaces para la internalización de las externalidades, y sirve para la integración de las políticas económica y ambiental; porque pueden proporcionar incentivos para que tanto consumidores como productores cambien de comportamiento hacia uno más respetuoso con el medio ambiente y porque pueden servir para disminuir la presión fiscal sobre las rentas derivadas del trabajo. Los principales objetivos de los ecotributos radican en que: (a) Con carácter general los ecotributos son considerados como los instrumentos económicos específicos que apuntan a encarar una conducta compatible con el medio ambiente, sin que simplemente sean una analogía con los impuestos como instrumentos generadores de recaudación. Es decir, son vías aptas para modelar conductas sociales. En el caso particular de los ecotributos su objetivo no es incrementar la recaudación sino minimizar el daño internalizando sus costos de abatimiento sin impedir el desarrollo industrial. Lo contrario es impropio y podría generar efectos perniciosos en el desarrollo desnaturalizándolos. (b) Los ecotributos tienen por objeto influir en la conducta de los sujetos pasivos en orden a la reducción de sus actitudes contaminantes. (c) También se los considera como vehículos de indemnización para la sociedad. (d) Tienden a crear un incentivo para reducir la cantidad de productos contaminantes. Este éxito depende de un alto nivel de información a la población y la existencia de un ente colector apto. (e) Los impuestos sobre productos son usados como fuente de financiamiento del costo ambiental, por ejemplo, utilizando tales ingresos para desarrollar dispositivos de seguridad de la contaminación de aquellos productos o reducir el costo del reciclado, consecuentemente facilitándolo*” – El derecho tributario ante la constitucionalización del derecho a un medio ambiente sano, in Heleno Taveira TÓRRES (org.), **Direito...**, *op. cit.*, p. 476-477.

comportamentos, notadamente, no sentido de converter a atividade poluente em outra economicamente mais interessante.

Acertada, portanto, é a adoção de normas tributárias com função indutora, na consecução de políticas ambientalmente orientadas.

Animados, em nossa humilde opinião, pelo sentimento de “dever cumprido”, em relação à nossa proposta central – de sustentar o emprego da tributação com teor extrafiscal, ou, dito de outra forma, na feliz designação de LUÍS EDUARDO SCHOUERI, das “normas tributárias indutoras”, na defesa do meio ambiente –, direcionemos o nosso olhar para o estudo do princípio constitucional da solidariedade, como forma de estimular a reflexão acerca da sua contribuição e influência sobre a tributação ambiental.



## CAPÍTULO 7

### A TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL E O PRINCÍPIO DA SOLIDARIEDADE

#### 7.1 RETOMADA DE ALGUMAS IDEIAS CENTRAIS E BREVÍSSIMAS CONSIDERAÇÕES SOBRE A REFLEXÃO PROPOSTA

Antecipando, de certa forma, as conclusões que podemos extrair do nosso longo percurso, acreditamos ser conveniente e necessário rememorar algumas das principais ideias trazidas por meio desta dissertação, para, só então, lançarmos a nossa proposta de examinar a tributação ambiental à luz do princípio constitucional da solidariedade.

Em ordem cronológica, e com base nos capítulos anteriores, fixemos, inicialmente, que o Estado possui metas a serem atingidas, razão pela qual recorre ao aporte de recursos financeiros, no caso a tributação, para desempenhar a sua atividade política.

Essa, talvez, tenha sido a ideia central do nosso Capítulo 1. Naquela ocasião, inclusive, chegamos a afirmar que a “[...] a atividade financeira constitui a seiva do Estado [...] ou por assim dizer, ‘a sua vida ou a sua morte’”<sup>570</sup>.

Ainda em relação ao Capítulo 1 deste trabalho, restou devidamente consignado que a defesa e a preservação do meio ambiente é uma das finalidades mais preciosas do Estado e guarda íntima correspondência com a promoção do bem-estar da coletividade.

Ingressando no campo normativo, concluímos, no Capítulo 3, após o exame da estrutura lógica da norma jurídica, que esse juízo hipotético condicional, dirigido a regular as relações intersubjetivas, pode servir de técnica de motivação social. E, nessa perspectiva, podemos afirmar que é da essência da norma jurídica induzir comportamentos, o que inclui, obviamente, o direcionamento de comportamentos voltados à preservação do meio ambiente.

Ato contínuo da nossa investigação das normas jurídicas, tratamos, também no Capítulo 3, das chamadas “normas premiativas” e “sanções premiativas”. Sem

---

<sup>570</sup> Item 1.4 – Atividade financeira do Estado, p. 40.

estender, por óbvio, os comentários sobre esse tema, a nosso ver, já devidamente examinado anteriormente, mantivemos na retentiva dois pontos cruciais: o primeiro, refere-se à noção de sanção, que, entendida como consequência normativa, deve ser encarada em sentido amplo, de modo a abranger tanto a ideia de pena, punição ou castigo quanto a ideia de prêmio ou vantagem; e o segundo, diz respeito à “função promocional do Direito”, perspectiva essa que se contrapõe em termos, à concepção estrutural do Direito e que é evidenciada pelas “normas premiativas”, dotadas de “sanções positivas”.

Especificamente em relação à norma jurídica tributária, em sua visão estrutural, anotamos, no Capítulo 4, que a regra-matriz de incidência tributária, quando empregada com objetivos ambientais, deve possuir marcas que evidenciem esse fim.

Já no capítulo 5, no qual analisamos o tributo sob sua perspectiva funcional, tratamos, basicamente, dos seus valores finalísticos: o fiscal e o extrafiscal. De mais importante, mencionemos, aqui, a caracterização das “normas tributárias indutoras” como espécie do gênero extrafiscalidade e a robusta demonstração da viabilidade e adequação do emprego de instrumentos jurídico-tributários na indução de comportamentos ambientalmente corretos.

Por óbvio, outras importantes ideias permeiam a presente dissertação. No entanto, pinçamos apenas aquelas que, a nosso ver, norteiam a pretensão de justificar o estudo da tributação ambiental também sob a óptica do princípio da solidariedade.

A temática envolvendo a tributação ambiental e o princípio constitucional da solidariedade, salvo melhor juízo, não apresenta estudos específicos.

Longe de estarmos a afirmar que esse entrelaçamento constitui uma inovação. Como já asseveramos anteriormente, pretendemos, nas próximas páginas, apenas incentivar o debate e propor uma reflexão sobre o tema, pois acreditamos que, talvez, essa seja uma forma de tornar mais efetiva a proteção do meio ambiente, por meio da tributação ambiental.

O tema está posto em debate. Plantamos apenas a semente para que outras ideias, mais profundas e consistentes, frutifiquem. Certamente, há muito ainda para se construir acerca da relação entre a tributação ambiental e o princípio da solidariedade.

Iniciemos por tratar do princípio constitucional da solidariedade, trilhando, num segundo momento, o caminho da sua relação com a tributação, até concluir com a nossa proposta de sua aplicação na tributação com viés ambiental.

## 7.2 A SOLIDARIEDADE: PREVISÃO CONSTITUCIONAL E DEFINIÇÃO

Para falarmos de solidariedade, devemos recorrer, necessariamente, ao ditame constitucional.

A Constituição da República Federativa do Brasil, promulgada em 5 de outubro de 1988, em seu preâmbulo, qualifica “[...] a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça [...]” como valores supremos inerentes à sociedade, caracterizada, antes de tudo, como “fraterna”.

Principiando a nossa caminhada pelo estudo da solidariedade, convém observar, inicialmente, o conteúdo do preâmbulo da Constituição Federal de 1988:

Nós, representantes do povo brasileiro, reunidos em Assembléia Nacional Constituinte para instituir um Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias, promulgamos, sob a proteção de Deus, a seguinte CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL.

Muito embora o preâmbulo da Constituição Federal de 1988 se situe no domínio da política e não no âmbito do Direito, sua relevância é incontestável, especialmente para o nosso estudo, por refletir a posição ideológica do constituinte e influenciar toda a interpretação constitucional<sup>571</sup>.

<sup>571</sup> Em relação ao caráter político dos preâmbulos, PAULO BONAVIDES, tratando também, inclusive, de forma mais profunda, das Declarações de Direitos, assim se pronuncia: “A ideologia constitucional se concentra, pois, nas declarações de Direitos e nos Preâmbulos. As Declarações têm primeiro a índole de um manifesto ou plataforma revolucionária do que um documento verdadeiramente jurídico. São cartas de princípios, com inspiração antiabsolutista, anti-restauradora, anexas ao texto constitucional propriamente dito, do qual às vezes se acham desmembrados, embora sejam parte também da Constituição. A doutrina francesa não raro lhes negou valor jurídico, atribuindo-lhes importância primordialmente política. Essa doutrina, elaborada já no século XX por publicistas como Esmein, Hauriou e Carré de Malberg, distingue o valor político das declarações do valor jurídico das garantias dos Direitos. As primeiras, sem

Verticalizando um pouco a nossa investigação, temos que é na esteira dos valores inscritos no preâmbulo da Constituição Federal de 1988, diretrizes essas de máxima preponderância, que se afirma, mesmo que implicitamente, a solidariedade, como princípio inerente ao Estado Democrático de Direito.

Ainda, demonstrando o prestígio de que o princípio da solidariedade desfruta no âmbito do ordenamento constitucional, a Magna Carta de 1988 inclui, expressamente, a solidariedade, no rol de objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, conforme podemos extrair do seu artigo 3º:

Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I – construir uma sociedade livre, justa e solidária;

II – garantir o desenvolvimento nacional;

III – erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

IV – promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

É, portanto, por meio do dispositivo constitucional acima transcrito, que o primado da solidariedade é alçado à condição de princípio fundamental.

Analisando a raiz etimológica da palavra “solidariedade”, CLÁUDIO SACCHETTO desvendou que o vocábulo em tela deriva do latim “solere”, que significa, basicamente, “[...] *ser sólido, estável nos vínculos*”, de maneira que “sodalitas”, segundo o catedrático da Universidade de Turim, “[...] *vem traduzido como amizade*”<sup>572</sup>.

---

*caráter normativo; as segundas, como parte positiva do texto constitucional, ‘disciplinando direitos públicos subjetivos constitucionalmente garantidos’. A corrente de publicistas presos a esse entendimento reduziu conseqüentemente sua visão interpretativa das Declarações à identificação nelas de um mero conjunto de princípios gerais e abstratos, desprovidos de natureza jurídica, sem eficácia vinculante, de aplicabilidade duvidosa ou impossível; princípios meramente éticos, aptos quando muito a inspirar o legislador segundo diretrizes ideológica, mas de modo algum idôneos a obrigar os cidadãos ou órgãos estatais. O mesmo aconteceu com os Preâmbulos. Também eles, nessa concepção que parece corresponder ao período mais agudo de efervescência liberal contra as instituições do passado absolutista e sua forma de organização política e social, se assemelham primeiro a textos de literatura moral, religiosa ou filosófica, do que a verdadeiras leis portadoras de normas jurídicas vinculantes” – Curso..., op. cit., p. 226. Ainda, sobre o caráter mais político do que jurídico do preâmbulo constitucional, citamos, em caráter originário, HANS KELSEN – **Teoria geral do Direito e do Estado**, p. 255.*

<sup>572</sup> CLÁUDIO SACCHETTO esmiúça o significado do vocábulo “solidariedade”, recorrendo aos sentidos encontrados no Grande Dicionário da língua italiana e na linguagem sociofilosófica. Ao final de sua análise, pontua a ideia de “compartilhamento”, presente nas diversas acepções do termo “solidariedade”. Vejamos o caminho percorrido pelo eminente jurista italiano: “No Grande

De forma diversa, JOSÉ CASALTA NABAIS, eminente professor da Faculdade de Direito de Coimbra, extraiu o sentido de solidariedade afirmando que esse termo “[...] *tem suas raízes no étimo latino solidarium, que vem de solidum, soldum (= a inteiro, compacto)*. Dessa forma, num primeiro momento, identificou a origem da expressão “obrigação solidária”, que, entendida sob o prisma da responsabilidade, é “[...] *aquela em que cada um dos devedores está adstrito ao cumprimento da obrigação por inteiro e cada um dos credores tenha o direito a esse mesmo cumprimento também por inteiro*”<sup>573</sup>.

No entanto, de maneira mais profunda, aprimorando essa noção original de solidariedade, calcada na ideia de vinculação de sujeitos responsáveis pela solvência de determinada obrigação, o mestre português, ainda com fundamento na sua raiz etimológica, assim se referiu à solidariedade:

Daí também que a solidariedade, enquanto fenômeno estável ou duradouro e mais geral, refira-se à relação ou sentimento de pertença a um grupo ou formação social, entre os muitos grupos ou formações sociais em que o homem manifesta e realizada atualmente a sua *affectio societatis*, dentro dos quais sobressai, naturalmente, a comunidade paradigma dos tempos modernos – o Estado. Do que resulta que a solidariedade pode ser entendida quer em sentido objetivo, em que se alude à relação de pertença e, por conseguinte, de partilha e de co-responsabilidade que liga cada um dos indivíduos à sorte e vicissitudes dos demais membros da comunidade, quer em sentido subjetivo e de ética social, em que a solidariedade exprime o sentimento, a consciência dessa mesma pertença à comunidade

Uma relação ou consciência de pertença que tem por suporte uma relação recíproca de ajuda e sustento nas dificuldades e nas necessidades e que, por isso mesmo, não deixou de ser identificada com a relação de fraternidade. A relação presente justamente no terceiro termo da célebre divisa da Revolução Francesa e que parte significativa dos autores considera, no essencial, alcançada com a consagração constitucional e a

---

*Dicionário da língua italiana, lê-se que: Em sentido geral, solidariedade significa ‘Concórdia, harmonia perfeita com outros no modo de pensar, de agir, de sentir. Compartilhamento dos compromissos e das responsabilidades assumidas em conjunto ou por outros aos quais se está ligado por estreitas relações de afinidade ideológica ou de interesses comuns’. Ou, então, ‘Apreciação e compartilhamento das ideias, das afirmações de outrem’. Na linguagem sociofilosófica, ‘capacidade dos membros de um determinado grupo, família, nação, toda humanidade, de prestar-se recíproca assistência’ ou, então, ‘Solidariedade nacional: relação de comunhão de ideais e de recíproco suporte que une os indivíduos, cidadãos de uma nação ou as diversas unidades administrativas nas quais é dividido um Estado e que surge do sentimento de pertencer a uma mesma nação’. Outras acepções distanciam-se do significado que nos pode interessar. Comum às diversas acepções é a ideia de compartilhamento. A solidariedade é, portanto, antes de tudo, um modo de pensar, de pensar em conjunto e, na minha opinião, contrário um não pensar individual, egoísta etc” (sic) – O dever de solidariedade no Direito Tributário: o ordenamento italiano, in Marco Aurélio GRECO; Marciano Seabra de GODOI (coord.), **Solidariedade social e tributação**, p. 15.*

<sup>573</sup> Solidariedade social, cidadania e direito fiscal, in Marco Aurélio GRECO; Marciano Seabra de GODOI (coord.), **Solidariedade...**, op. cit., p. 111-112.

efetivação prática dos direitos sociais. Direitos estes justamente designados também por direitos de solidariedade (*sic*)<sup>574</sup>.

Diante das valiosas palavras do eminente jurista português, além do aludido “sentimento de pertença”, sobressai a ideia de auxílio. E, ainda, ao final, notamos o realce do elemento fraternidade, como valor supremo na efetivação de direitos sociais.

Tal como posta em nosso ordenamento jurídico, inclusive, em virtude da redação contida no preâmbulo da Constituição Federal de 1988, a solidariedade está ancorada, em grande parte, na ideia de fraternidade, de maneira que o seu significado poderia denotar, numa leitura apressada, um ato de altruísmo, uma ação voluntária, praticada com propósito caritativo<sup>575</sup>.

Contudo, não é esse o sentido que se deve conferir à solidariedade, à luz da fraternidade. A relação existente entre essas figuras é permeada pela ideia de cooperação social, como nos ensina MARCO AURÉLIO GRECO, com suas esclarecedoras palavras:

Naquilo que as figuras atinem ao presente tema, ambas apontam na mesma direção, qual seja, ter a CF/88 prestigiado as formas de *cooperação* no âmbito da sociedade, pois, através da ação conjunta (solidária), encontra-se o caminho para construir uma sociedade fraterna. E, a teor do seu artigo 3º, I, sociedade “justa” é aquela que pondera a liberdade e a solidariedade, aquela que, ao mesmo tempo, protege e consagra valores de ambos os vieses (*sic*)<sup>576</sup>.

É justamente essa noção que depreendemos do vocábulo “solidariedade”,

<sup>574</sup> *Ibidem*, p. 112.

<sup>575</sup> Embora tenhamos nos referido a “propósito caritativo”, é importante deixar claro que a solidariedade não é marcada pela caridade. Nesse sentido, esclarecedoras são as palavras de CLÁUDIO SACCHETTO: “*Aquilo que pessoalmente se deseja sublinhar [...] é que [...] não deve partir de uma premissa errada, isto é, que a desigualdade na distribuição da riqueza derive de um errado ou injusto critério sobre o modo de subdividi-la e que o problema se reduza apenas às modalidades de reparação; mas sim, como acreditamos, sobre como crescê-la. A solução não pode então deixar de ter como finalidade a de solidarizar não a repartição dos recursos, mas o fornecimento de meios e instrumentos econômicos e políticos, a fim de que os países pobres realizem conquistas democráticas e civis, e, portanto, econômicas, que permitam o desenvolvimento de suas economias. Não é preciso dizer que a solidariedade, neste contexto, assume conotações diversas e específicas, mas não se deve traduzir em subsistência por caridade*” (*sic*) – O dever de solidariedade no Direito Tributário: o ordenamento italiano, in Marco Aurélio GRECO; Marciano Seabra de GODOI (coord.), **Solidariedade...**, op. cit., p. 52.

<sup>576</sup> Solidariedade social e tributação, in Marco Aurélio GRECO; Marciano Seabra de GODOI (coord.), **Solidariedade...**, op. cit., p. 174.

quando recorremos ao “*Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa*”:

**solidariedade** s.f. [...] caráter, condição ou estado de solidário [...] 2 laço ou ligação mútua entre duas ou muitas coisas ou pessoas, dependentes umas das outras [...] 3 sentimento de simpatia, ternura ou piedade pelos pobres, pelos desprotegidos, pelos que sofrem, pelos injustiçados etc. 4 manifestação desse sentimento, com intuito de confortar, consolar, oferecer ajuda etc. [...] 5 cooperação ou assistência moral que se manifesta ou testemunha a alguém, em quaisquer circunstâncias (boas ou más) [...] <sup>577</sup>.

Muito semelhante é o conceito de fraternidade, também extraído do “*Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa*”:

**fraternidade** s.f. [...] 1 laço de parentesco entre irmãos; irmandade 2 união, afeto de irmão para irmão 3 o amor ao próximo; fraternização 4 a harmonia e união entre aqueles que vivem em proximidade ou que lutam pela mesma causa etc; [...] <sup>578</sup>.

Falar em solidariedade como equivalente à noção de fraternidade, no entanto, não nos parece adequado. Enquanto a esta se associa, basicamente, a ideia de amor, de um grau maior de afeto entre os sujeitos, aquela denota a ideia de vínculo recíproco entre pessoas.

Acreditamos, sim, que solidariedade e fraternidade sejam ideias conexas, mas tratá-las como equivalentes, dando ênfase à fraternidade, é adotar um discurso utópico, não compatível com a diversidade de pessoas, sem laço de parentesco, e com a nossa realidade social.

Demonstrando que solidariedade e fraternidade não se confundem, MARCIANO SEABRA DE GODOI expõe:

O termo *solidariedade*, apesar de plurívoco, aponta sempre para a ideia de união, de ligação entre as partes de um todo. Etimologicamente, *solidariedade* remonta a termos latinos que indicam a condição de *sólido*, *inteiro*, *pleno*. A solidariedade *une* ou *integra* duas ou mais pessoas no seio de uma mesma obrigação jurídica (donde devedores ou credores *solidários*), no seio de uma mesma condição ou grupo social (por exemplo, a solidariedade entre os trabalhadores, entre os empresários, entre os acometidos pela mesma enfermidade), ou no seio de um mesmo sentimento ou estado anímico (por exemplo, o indivíduo que se solidariza com o

<sup>577</sup> Rio de Janeiro: Objetiva, 2004, p. 2602.

<sup>578</sup> Rio de Janeiro: Objetiva, 2004, p. 1388.

semelhante que sofre). Solidariedade é afim com a ideia de fraternidade, mas quiçá a noção de fraternidade envolva uma dose maior de afeto, de pessoalidade ou de comunhão<sup>579</sup>.

Nesse mesmo sentido, MARCO AURÉLIO GRECO, com a propriedade e lucidez que lhes são peculiares, bem sintetiza esse raciocínio:

Fraternidade e solidariedade não são sinônimos, mas conceitos que se completam, pois, enquanto a segunda se exprime nos múltiplos modos de auxílio ao semelhante e de agir “junto com o próximo”, a primeira abrange, além disso, a tolerância, o amor e o respeito ao outro, bem como outras formas de agir “em benefício do próximo”, o que inclui, por exemplo, a filantropia<sup>580</sup>.

Como podemos notar, então, a partir do até aqui enunciado, a solidariedade consiste, basicamente, na ideia de cooperação, de auxílio ou apoio mútuo entre os indivíduos, no âmbito da sociedade<sup>581</sup>.

<sup>579</sup> Tributo e solidariedade social, in Marco Aurélio GRECO; Marciano Seabra de GODOI (coord.), **Solidariedade...**, op. cit, p. 142.

<sup>580</sup> Solidariedade social..., in Marco Aurélio GRECO; Marciano Seabra de GODOI (coord.), **Solidariedade...**, op. cit, p. 174. Em sentido contrário, RICARDO LOBO TORRES sustenta a identidade dos conceitos de solidariedade e de fraternidade, com base nos princípios da Revolução Francesa (liberdade, igualdade e fraternidade), ao assim afirmar: “[...] a solidariedade era valor fundante do Estado de Direito e já aparecia na tríade da Revolução Francesa: liberdade, igualdade e fraternidade. Solidariedade é fraternidade” – Existe um princípio estrutural da solidariedade?, in Marco Aurélio GRECO; Marciano Seabra de GODOI (coord.), **Solidariedade...**, op. cit, p. 198). DOUGLAS YAMASHITA demonstra seguir essa mesma linha de raciocínio, ao afirmar que o artigo 3º, I, da Constituição Federal de 1988, reproduz a tríade da Revolução Francesa. Em suas palavras: “Ao dispor que ‘constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil (...) construir uma sociedade livre, justa e solidária’, a Carta Constitucional de 1988 sintetiza em seu art. 3º, I, os mesmos princípios da Revolução Francesa: ‘liberté, égalité, fraternité’. Trata-se de um compromisso do reequilíbrio harmônico destes direitos fundamentais como reação ao privilégio da liberdade em detrimento da igualdade material e da fraternidade ou solidariedade durante o Estado liberal burguês” – Princípio da solidariedade em Direito Tributário, in Marco Aurélio GRECO; Marciano Seabra de GODOI (coord.), **Solidariedade...**, op. cit, p. 53.

<sup>581</sup> JOSÉ FERNANDO DE CASTRO FARIAS, ao se referir à origem da palavra “social”, de procedência romana, decorrente do uso latino do vocábulo “societas”, acaba por nos evidenciar importante relação entre solidariedade e sociedade. Segundo o ilustre professor da Universidade Federal Fluminense, “sociedade” indicava “[...] certa aliança entre pessoas para um fim específico”. No Estado moderno, completa o autor, “[...] a palavra passou a ser identificada à forma política de organização denominada nação” – **A origem do direito de solidariedade**, p. 83. Ao se referir à “sociedade” como “aliança”, JOSÉ FERNANDO DE CASTRO FARIAS realçou a ideia de vínculo entre pessoas, também presente na noção de solidariedade. Disso tiramos que esse laço decorre do convívio em sociedade. Aliás, é por essa razão que autores como HUGO DE BRITO MACHADO, HUMBERTO ÁVILA, JOSÉ CASALTA NABAIS, MARCIANO SEABRA DE GODOI e MARCO AURÉLIO GRECO conectam à “solidariedade” a palavra “social”, para formar a expressão “solidariedade social” – **Curso...**, op. cit, p. 67-68; Limites à tributação com base na solidariedade social, in Marco Aurélio GRECO; Marciano Seabra de GODOI (coord.),



No entanto, em que pese termos encontrado o núcleo significativo da solidariedade, interessa-nos, para o presente trabalho, acima de tudo, o sentido jurídico da noção de solidariedade. E, sob a perspectiva jurídica, impõe-se pensar a solidariedade atrelada à ideia de justiça social, “[...] consolidada teoricamente [...] no fim do século XIX e no início do século XX, na Europa”<sup>582</sup>.

Nesse sentido, convém recorrermos aos ensinamentos de JOSÉ FERNANDO DE CASTRO FARIAS sobre o direito de solidariedade. Segundo o autor, esse direito “[...] não vai buscar sua referência numa ‘natureza cósmica’ – como o faz o direito clássico –, nem numa ‘natureza humana’ – como o pretende o direito moderno”. Pelo contrário, como enuncia o ilustre professor da Universidade Federal Fluminense, o direito de solidariedade constituir-se “[...] a partir de uma concepção de justiça social, na qual o direito é referido à sociedade, ao social”<sup>583</sup>. E, no tocante à justiça social, completa o eminente jurista:

O discurso da justiça social procura construir uma concepção de justiça própria, inédita, irredutível às abordagens do direito moderno e do direito clássico. O discurso da justiça social não aceita a abordagem do individualismo do direito moderno, e também se diferencia da concepção de

---

**Solidariedade...**, *op. cit.*, p.68-88; Solidariedade social..., *op. cit.*, p. 110-139; Tributo e solidariedade..., *op. cit.*, p. 141-167; Solidariedade social e tributação, *op. cit.*, p. 168-189.

<sup>582</sup> José Fernando de Castro FARIAS, **A origem...**, *op. cit.*, p. 58. Sem nos ocuparmos do conjunto de premissas filosóficas que estão por detrás da noção de justiça social, anotemos aqui o seu duplo papel, no desempenho da função de “logos” do direito, com base nas palavras de JOSÉ FERNANDO DE CASTRO FARIAS: “1º – A justiça social tende a tornar universal, ou regra geral, certos valores morais que, sem sua intervenção, continuariam no domínio de cada indivíduo ou grupo. Neste sentido, a justiça social procura dar ao direito um critério de juízo. A justiça social é um juízo segundo o qual uma sociedade vai organizar suas relações sociais. Ela é uma espécie de valor universal, ou valor dos valores, que não é oposto aos valores particulares, pois a justiça social é o produto de uma profunda ‘crença’ da tomada de consciência da massa dos indivíduos, numa dada sociedade e num dado momento, da necessidade da adesão a um conjunto de valores de solidariedade para tornar possível a vida social. 2º – A justiça social também tenta situar o direito como ‘justo meio’, ou ‘justa medida’. O caráter do direito como ‘justo meio’ significa a adoção de uma lógica de equidade na experiência jurídica. Ao mesmo tempo em que a justiça social se universaliza, ela tende a se realizar também por decisões particulares. A lei, dado seu caráter fixo e geral, não pode ser a única medida da aplicação da justiça nas soluções dos conflitos específicos. A justiça social pressupõe ainda outras práticas equitativas de juízo, onde o direito é baseado na equidade. É por isso que Maurice Hauriou já observara, no início do século, que ‘a justiça só se realiza verdadeiramente por decisões particulares, em caso de espécie; poucas regras gerais são completamente justas, porque elas tratam da mesma maneira espécies por demais diferentes; para levá-las à solução justa, é preciso a sentença de um juiz adaptando a regra à espécie. As regras gerais, e, por consequência, as leis, são antes instrumentos de ordem social do que propriamente de justiça’. Não é por acaso que Maurice Hauriou desenvolveu a noção de ‘polícia jurídica’, em que o direito é visto como ‘standard’ e ‘diretiva’”. Diante dessa concepção de justiça social, conclui JOSÉ FERNANDO DE CASTRO FARIAS: “Assim o direito de solidariedade traz no seu seio uma nova concepção de justiça: a justiça social, apresentada como uma diretiva para as práticas jurídicas de um novo tipo de experiência jurídica, que é a experiência jurídica imanente” – *Ibidem*, p. 67-68.

<sup>583</sup> *Ibidem*, p. 58.

justiça do direito clássico. O fato é que a noção de justiça social se produz numa conjuntura epistemológica e histórica específica, na qual busca-se uma nova concepção de justiça capaz de conciliar a liberdade individual e o bem-estar social<sup>584</sup>.

Escapa aos modestos limites deste trabalho, aqui, versar a teoria da justiça social, muito bem reproduzida por JOSÉ FERNANDO DE CASTRO FARIAS, em sua obra *“A origem do Direito de Solidariedade”*. Entretanto, fixemos apenas, para os objetivos por nós almejados, que o direito de solidariedade se insere numa “[...] *experiência jurídica imanente* [...]”, em que se busca estabelecer “[...] *a articulação entre o coletivo e o individual*”, servindo a justiça social “[...] *como um parâmetro da experiência jurídica*”<sup>585</sup>.

Dentro desse contexto, a noção de solidariedade expressa a ideia de cooperação, de auxílio, apoio mútuo, ou, ainda, de vínculo entre indivíduos, no âmbito da sociedade; e, de forma complementar, traduzida no plano jurídico, visa à promoção da justiça social.

A solidariedade pode, então, ser encarada, a partir do balanceamento entre o individual e o coletivo, com vistas à concretização da justiça social, como uma forma de garantir a dignidade da pessoa humana. Temos, aqui, portanto, a noção de solidariedade devidamente atrelada aos direitos fundamentais.

Nessa esteira, de posse desses contornos conceptuais, anotemos as esclarecedoras palavras de JOSÉ FERNANDO DE CASTRO FARIAS, no sentido de que a solidariedade “[...] *se traduz por uma nova maneira de pensar a sociedade e por uma política concreta, não somente de um sistema de proteção social, mas também como 'um fio condutor indispensável à construção e à conceitualização das políticas sociais'*”<sup>586</sup>.

A solidariedade, nesses moldes, consiste, portanto, no vínculo que entrelaça os indivíduos em suas relações intersubjetivas. Trata-se, em linhas gerais, de elemento básico e necessário ao alcance das finalidades perseguidas pela sociedade, determinando que os sujeitos exerçam o seu espírito de colaboração, uns com os outros, para contribuir para o desenvolvimento da sociedade.

---

<sup>584</sup> *Idem.*

<sup>585</sup> *Ibidem*, p. 279.

<sup>586</sup> *Ibidem*, p. 190.

Diante do exposto, portanto, notamos a clarividência e simplicidade em desvendar o conceito de solidariedade.

### **7.3 O PRINCÍPIO DA SOLIDARIEDADE COMO NORMA PROGRAMÁTICA NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988**

Como princípio estruturante do Estado Democrático de Direito, a solidariedade é norma programática, que estabelece um fim a ser cumprido; um objetivo fundamental a ser alcançado pela sociedade e pelo Estado.

Falar em normas programáticas conduz-nos, inevitavelmente, à tratativa da eficácia e da aplicabilidade das normas constitucionais, dentre as quais se inclui, obviamente, o princípio da solidariedade.

Em que pese não ser esse o objeto de nossa investigação, faz-se necessário trazer, aqui, algumas breves palavras a respeito da eficácia e aplicabilidade das normas constitucionais, sem mergulharmos profundamente em sua análise. A sua menção, contudo, é útil para introduzirmos o tema do princípio da solidariedade como norma programática.

Iniciemos, assim, essa rápida retomada, por afirmar, com base na lúcida lição de JOSÉ AFONSO DA SILVA, que “[...] *não há norma constitucional alguma destituída de eficácia*”<sup>587</sup>.

E, prossigamos por apresentar a classificação das normas constitucionais, formulada pelo eminente constitucionalista, sob o enfoque da sua eficácia e aplicabilidade.

Pois bem, estudando à exaustão o tema, em sua excelente obra “*Aplicabilidade das Normas Constitucionais*”, e disparando profundas e pertinentes críticas sobre os diversos critérios classificatórios, o eminente jurista JOSÉ AFONSO DA SILVA classificou as normas constitucionais, consideradas sob tríplice característica, agrupando-as em três categorias: (i) normas constitucionais de eficácia plena e aplicabilidade direta, imediata e integral; (ii) normas constitucionais de eficácia contida e aplicabilidade direta, imediata, mas não integral (sujeitas a

---

<sup>587</sup> **Aplicabilidade das normas constitucionais**, p. 81.

restrição); e (iii) normas constitucionais de eficácia limitada ou reduzida e aplicabilidade indireta, mediata e reduzida<sup>588</sup>.

Para o presente estudo, interessam-nos as normas constitucionais de eficácia limitada ou reduzida, por englobar duas outras categorias: as normas constitucionais de princípio institutivo e as normas constitucionais de princípio programático<sup>589</sup>.

Embora se tratem de normas de eficácia limitada, e suas semelhanças param por aí, ambas se distinguem, basicamente, como afirma JOSÉ AFONSO DA SILVA, “[...] *por seus fins e conteúdos*”. Nesse sentido, o ilustre constitucionalista assim fixa essa distinção:

As programáticas envolvem um conteúdo social e objetivam a interferência do Estado na ordem econômico-social, mediante prestações positivas, a fim de propiciar a realização do bem comum, através da democracia social. As de princípio institutivo têm conteúdo organizativo e regulativo de órgãos e entidades, respectivas atribuições e relações. Têm, pois, natureza organizativa; sua função primordial é a de esquematizar a organização, criação ou instituição dessas entidades ou órgãos<sup>590</sup>.

Foco de nossa atenção, as normas programáticas são aquelas que não tocam nenhuma situação específica e concreta. Pela sua característica de generalidade, estabelecem, tal como mencionamos linhas atrás, objetivos sociais e fins a serem cumpridos pelos órgãos estatais. São, portanto, as normas que melhor

---

<sup>588</sup> No que tange a cada uma dessas espécies de normas constitucionais, JOSÉ AFONSO DA SILVA assim esclarece: “Na primeira categoria incluem-se todas as normas que, desde a entrada em vigor da constituição, produzem todos os seus efeitos essenciais (ou têm a possibilidade de produzi-los), todos os objetivos visados pelo legislador constituinte, porque este criou, desde logo, uma normatividade para isso suficiente, incidindo direta e imediatamente sobre a matéria que lhes constitui objeto. O segundo grupo também se constitui de normas que incidem imediatamente e produzem (ou podem produzir) todos os efeitos queridos, mas prevêem meios ou conceitos que permitem manter sua eficácia contida em certos limites, dadas certas circunstâncias. Ao contrário, as normas do terceiro grupo são todas as que não produzem, com a simples entrada em vigor, todos os seus efeitos essenciais, porque o legislador constituinte, por qualquer motivo, não estabeleceu, sobre a matéria, uma normatividade para isso bastante, deixando essa tarefa ao legislador ordinário ou a outro órgão do Estado” – *Ibidem*, p. 82.

<sup>589</sup> Deixando para um momento logo posterior o exame do conceito de normas programáticas, a ser tratado em seguida, anotemos, aqui, por ora, o conceito de normas constitucionais de princípio institutivo, formulado por JOSÉ AFONSO DA SILVA: “São [...] aquelas através das quais o legislador constituinte traça esquemas gerais de estruturação e atribuições de órgãos, entidades ou institutos, para que o legislador ordinário os estructure em definitivo, mediante lei” – *Ibidem*, p. 126.

<sup>590</sup> *Idem*.

refletem “[...] o conteúdo profundo dos valores em circulação e mudança na Sociedade [...]”, afirma PAULO BONAVIDES<sup>591</sup>.

Decorrencia disso, muito em razão do caráter genérico e finalista que assumem, as normas programáticas acabam por irradiar, no ordenamento jurídico, linhas de comportamento e conduta, expressas como verdadeiras referências a serem adotadas. De modo mais específico, como anota o ilustre constitucionalista, “[...] a norma programática vincula comportamentos públicos futuros”. É por meio de disposições de teor programático que “[...] o constituinte estabelece premissas destinadas, formalmente, a vincular o desdobramento da ação legislativa dos órgãos estatais e, materialmente, a regulamentar uma certa ordem de relações”<sup>592</sup>.

Boa síntese do que tentamos fixar como conceito de normas constitucionais programáticas é vazada nas firmes palavras de JOSÉ AFONSO DA SILVA, que, de forma direta e objetiva, assim se refere a essa classe de normas:

[...] podemos conceber como *programáticas* aquelas *normas constitucionais* através das quais o constituinte, em vez de regular, direta e imediatamente, determinados interesses, limitou-se a traçar-lhes os princípios para serem cumpridos pelos seus órgãos (legislativos, executivos, judiciais e administrativos), como programas das respectivas atividades, visando à realização dos fins sociais do Estado<sup>593</sup>.

Em sentido similar, PAULO ROBERTO LYRIO PIMENTA se expressa:

As *normas programáticas* são normas jurídicas inseridas na Constituição Jurídica que representam uma tentativa do Constituinte em conciliar os interesses opostos dos grupos sociais, tendo conteúdo econômico-social, função eficaz de programa, obrigando, entretanto, os órgãos integrantes da organização política do Estado, mediante a determinação dos princípios que por eles devem ser cumpridos; [...] <sup>594</sup>

Além disso, é imperioso frisar que todo princípio ou norma que serve de fundamento para outros princípios ou normas se encaixa na categoria de normas programáticas. Essa é a lição que dessumimos, expressamente, da passagem a seguir reproduzida, em que PAULO BONAVIDES, inspirado em VEZIO CRISAFULLI

<sup>591</sup> **Curso...**, op. cit, p. 245.

<sup>592</sup> *Ibidem*, p. 247.

<sup>593</sup> **Aplicabilidade...**, op. cit, p. 138.

<sup>594</sup> **Eficácia e aplicabilidade das normas constitucionais programáticas**, p. 236-237.

e sua obra “A Constituição e suas Disposições de Princípio”, assim afirma<sup>595</sup>:

Toda norma que se arvore funcionalmente como norma-princípio ou norma básica, servindo de fundamento a uma ou mais normas particulares subordinadas – escreve CRISAFULLI –, é sem dúvida deste ponto de vista, e nessa acepção *também*, programática. Faz ele entrar assim em tal categoria os chamados *princípios gerais*<sup>596</sup>.

Sem sombra de dúvida, então, que, diante da fórmula genérica e do teor político e social que reveste o seu conteúdo, o princípio da solidariedade enquadra-se com perfeição no contexto das normas programáticas.

Esclarecendo um pouco mais, a promoção da solidariedade constitui, nos termos do artigo 3º, I, da Constituição Federal de 1988, um dos “[...] *objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil*”. De notório carácter geral, o dispositivo constitucional em tela enuncia, claramente, a sua aplicação a uma infinidade de situações, exigindo, também, para a sua densificação, a complementação de outros princípios, mormente, em matéria tributária, o da capacidade contributiva e o da igualdade.

Desse modo, o princípio da solidariedade constitui autêntica norma constitucional de conteúdo programático.

Convergindo nessa direção, o constitucionalista e ministro aposentado do Supremo Tribunal Federal, EROS ROBERTO GRAU, recorrendo ao critério classificatório de JOSÉ JOAQUIM GOMES CANOTILHO, inseriu o artigo 3º da Constituição Federal de 1988 no grupo dos chamados “princípios constitucionais impositivos”, na designação do eminente jurista português, que os conceitua como sendo aqueles que se subsumem a “[...] *todos os princípios que, sobretudo no âmbito da constituição dirigente, impõem aos órgãos do Estado, sobretudo ao legislador, a realização de fins e a execução de tarefas*”<sup>597</sup>. São, prossegue JOSÉ JOAQUIM GOMES CANOTILHO, “[...] *princípios dinâmicos, prospectivamente orientados*”, designando-se, muitas vezes, “[...] *por ‘preceitos definidores dos fins do Estado’ (assim SCHEUNER: Staatszielbestimmungen), ‘princípios directivos fundamentais’*

<sup>595</sup> No original, em italiano: “*La Costituzione e le sue Disposizioni di Principio*”.

<sup>596</sup> **Curso...**, *op. cit.*, p. 247.

<sup>597</sup> **A ordem...**, *op. cit.*, p. 160.

(HÄFELIN), ou ‘normas programáticas, definidoras de fins ou tarefas’<sup>598</sup>.

Ainda, retomando, em boa parte, o que dissemos ao início deste item, questão que foi tema central de diversos embates doutrinários diz respeito à eficácia e juridicidade das normas programáticas. Sem adentrarmos em sua análise minuciosa, registremos apenas a existência da controvérsia em relação ao seu conteúdo normativo, que, em sendo negado, fragiliza a sua operatividade, servindo, assim, de pretexto à inobservância da Constituição.

Como destacamos acima, nas palavras de PAULO BONAVIDES, a norma programática “[...] é a que melhor reflete o conteúdo profundo dos valores em circulação e mudança na Sociedade”<sup>599</sup>. Em razão disso, continua o ilustre constitucionalista, a programática é aquela, dentre as normas jurídicas, que apresenta “[...] caráter técnico-jurídico mais fraco e impreciso”, de modo que, para “[...] certa corrente de publicistas, se reduziriam assim a regras meramente diretivas, descrevendo pois uma órbita vazia de positividade constitucional”<sup>600</sup>.

Disso decorre a crítica que acomete a sua juridicidade, de maneira que, para não poucos autores, alerta JOSÉ AFONSO DA SILVA, as normas constitucionais programáticas seriam “[...] normas sem conteúdo imperativo, por impraticabilidade”<sup>601</sup>.

Essa censura, como nos lembra PAULO BONAVIDES, recorrendo ao pensamento de CARMELO CARBONE, concentra-se, basicamente, em três pontos de extrema vulnerabilidade. São eles:

[...] o fato de as normas programáticas terem por conteúdo princípios implícitos do ordenamento jurídico, a circunstância de enunciarem

<sup>598</sup> **Direito constitucional**, p. 173. Sem mergulhar com profundidade em sua análise, mencionemos que JOSÉ JOAQUIM GOMES CANOTILHO, ao tratar da tipologia dos princípios, classifica os princípios jurídicos presentes, obviamente, dentro do quadro da Constituição de Portugal, em: princípios jurídicos fundamentais (*Rechtsgrundsätze*), princípios políticos constitucionalmente conformadores, princípios constitucionais impositivos e princípios-garantia. Já apresentado, no corpo do texto, o singelo contorno conceitual dos princípios constitucionais impositivos, fixemos, brevemente, a noção dos demais princípios apontados pelo notável professor português. Em primeiro lugar, os princípios jurídicos fundamentais (*Rechtsgrundsätze*) são aqueles “[...] historicamente objectivados e progressivamente introduzidos na consciência jurídica e que encontram uma recepção expressa ou implícita no texto constitucional”. Os princípios políticos constitucionalmente conformadores, por sua vez, são os princípios constitucionais “[...] que explicitam as valorações políticas fundamentais do legislador constituinte”. Por fim, os princípios-garantia são aqueles “[...] que visam instituir directa e imediatamente uma garantia dos cidadãos”, sendo-lhes “[...] atribuída uma densidade de autêntica norma jurídica e uma força determinante, positiva e negativa” – *Ibidem*, p. 170-174.

<sup>599</sup> **Curso...**, op. cit, p. 245.

<sup>600</sup> *Ibidem*, p. 245-246.

<sup>601</sup> **Aplicabilidade...**, op. cit, p. 152.

programas políticos não vinculantes e, finalmente, estamparem fórmula tão genérica, vaga e abstrata, que parecem escapar a toda aplicação positiva<sup>602</sup>.

Contudo, esse modo de pensar, permeado pela equivocada ideia de que as normas programáticas não engendram qualquer exigência jurídica, não merece prosperar.

Como anota JOSÉ AFONSO DA SILVA, *“Não se nega que as normas constitucionais têm eficácia e valor jurídico diversos umas de outras, mas isso não autoriza recusar-lhes juridicidade”*<sup>603</sup>.

E, no caso das normas constitucionais programáticas, em específico, por serem dotadas de uma característica especial, qual seja, a de traçar fins a serem perseguidos, vinculando-se, claramente, desse modo, à disciplina das relações econômico-sociais, denotam uma verdadeira imposição, que exige seu necessário cumprimento<sup>604</sup>.

Naturalmente, reconhecemos que, diante do seu alto grau de generalidade, a operatividade das normas programáticas resta prejudicada. No entanto, essa

<sup>602</sup> **Curso...**, *op. cit.*, p. 246.

<sup>603</sup> **Aplicabilidade...**, *op. cit.*, p. 80. Ao tratar da solidariedade social e da justificação do tributo, MARCO AURÉLIO GRECO demonstra também sustentar a juridicidade das normas programáticas, mesmo que em grau mínimo, pela sua simples existência no ordenamento jurídico. Vejamos suas palavras: *“Terceira decorrência no plano do fundamento da tributação resulta da circunstância de a Constituição colocar como objetivo do Brasil construir uma sociedade que, além de livre, seja também solidária, de modo a construir uma sociedade justa (CF/88, art. 3º, I). Em razão desta previsão – que, apesar de norma programática, ter eficácia jurídica –, não se pode afirmar que a tributação deva sempre e necessariamente caminhar nessa direção, ou seja, não se extrai um preceito positivo vinculante em caráter absoluto. Isto porque a máxima eficácia possível da Constituição é buscada sempre com a reserva do possível. Porém, a simples existência desse preceito implica possuir eficácia jurídica que, em seu mínimo grau, já significa que a tributação não pode caminhar contra tal objetivo. Ou seja, a tributação não precisa ser a melhor possível, da perspectiva solidária, mas não pode conter preceitos que contrariem o valor solidariedade. Por si só, isto é suficiente para aparelhar um critério de avaliação da constitucionalidade das leis tributárias sempre que disserem respeito a figuras ou temas que envolvam a solidariedade social”* (sic) – Solidariedade social..., in Marco Aurélio GRECO; Marciano Seabra de GODOI (coord.), **Solidariedade...**, *op. cit.*, p. 181-182.

<sup>604</sup> Sob essa perspectiva, KONRAD HESSE, reportando-se a WALTER BURCKHARDT, pontifica que *“aquilo que é identificado como vontade da Constituição ‘deve ser honestamente preservado, mesmo que, para isso, tenhamos de renunciar a alguns benefícios, ou até a algumas vantagens justas. Quem se mostra disposto a sacrificar um interesse em favor da preservação de um princípio constitucional, fortalece o respeito à Constituição e garante um bem da vida indispensável à essência do Estado, mormente ao Estado democrático’. Aquele que, ao contrário, não se dispõe a esse sacrifício, ‘malbarata, pouco a pouco, um capital que significa muito mais do que todas as vantagens angariadas, e que, desperdiçado, não mais será recuperado’”* – Walter BURCKHARDT, **Kommentar der schweizerischen Bundesverfassung** – apud Konrad HESSE, **A força normativa da Constituição (Die normative Kraft der Verfassung)**, p. 22.



dificuldade não pode, em hipótese alguma, afastar-lhes a eficácia jurídica da qual são dotadas, sob pena de serem consideradas simples regras diretivas, sem positividade, “jogadas”, e, de certa forma, “perdidas” no Texto Constitucional.

O fato de os preceitos constitucionais não oferecerem o mesmo grau de concretização não lhes retira eficácia jurídica, tal como leciona JOSÉ AFONSO DA SILVA, cujas palavras foram reproduzidas três parágrafos acima.

A Constituição, enquanto norma jurídica, não pode ser entendida como simples pólo aglutinador de avisos, lições ou declarações, desprovidos de eficácia jurídica<sup>605</sup>.

Nesse sentido, oportunas as lições de MARCO AURÉLIO GRECO, a respeito da eficácia das normas programáticas:

[...] os dispositivos constitucionais não são mera expressão de propósitos ou de boa-vontade, estão lá para gerar efeitos. Não há preceitos constitucionais meramente para tornar bela a obra feita pelos Constituintes. Todos devem ter sentido definido e cabe à interpretação extrair, inclusive da norma programática, a maior eficácia positiva possível, no sentido de direcionar a ação dos respectivos destinatários.

E, referindo-se, especificamente, à ideia de solidariedade, assim prossegue o ilustre jurista:

[...] a ideia de solidariedade social deve direcionar a interpretação do ordenamento positivo, de modo a obter o melhor sentido possível que possa ser extraído de cada dispositivo.  
Ou seja, ao dizer que o artigo 3º, I, é uma norma programática (por prever o objetivo de construir uma sociedade livre, justa e solidária), ou que a capacidade contributiva prevista no artigo 145, § 1º, e as regras de participação no custeio da seguridade social previstas no artigo 194, parágrafo único, e artigo 195, também o são, isto significa que cada um destes dispositivos não é mera norma de bloqueio, mas previsão que aponta uma direção a seguir na produção legislativa e na respectiva interpretação<sup>606</sup>.

Esse raciocínio, inclusive, é chancelado pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, da qual citamos a categórica e tranquilizante manifestação do

<sup>605</sup> Em sentido jurídico, como anota JOSÉ AFONSO DA SILVA, “[...] a constituição se apresenta essencialmente como norma jurídica, norma fundamental, ou lei fundamental de organização do Estado e da vida jurídica de um país” – **Aplicabilidade...**, *op. cit.*, p. 29.

<sup>606</sup> Solidariedade social..., *in* Marco Aurélio GRECO; Marciano Seabra de GODOI (coord.), **Solidariedade...**, *op. cit.*, p. 185.

Ministro CELSO DE MELLO, no sentido de que “[...] a interpretação da norma programática não pode transformá-la em promessa constitucional inconseqüente”<sup>607</sup>.

É de se rechaçar, portanto, qualquer manifestação tendente a sustentar a ineficácia jurídica das normas programáticas.

Dessa forma, estamos de acordo com JOSÉ AFONSO DA SILVA, quando esse ilustre constitucionalista atribui eficácia jurídica às normas constitucionais programáticas e aponta os casos em que se verifica a sua presença:

Em conclusão, as normas programáticas têm eficácia jurídica imediata, direta e vinculante nos casos seguintes:

- I – estabelecem um dever direto para o legislador ordinário;
- II – condicionam a legislação futura, com consequência de serem inconstitucionais as leis e atos que as ferirem;
- III – informam a concepção do Estado e da sociedade e inspiram sua ordenação jurídica, mediante atribuição de fins sociais, proteção dos valores da justiça social e revelação dos componentes do bem estar comum;
- IV – constituem sentido teleológico para interpretação, integração e aplicação das normas jurídicas;
- V – condicionam a atividade discricionária da Administração e do Judiciário;
- VI – criam situações jurídicas subjetivas, de vantagem ou de desvantagem [...]”<sup>608</sup>.

De forma complementar, mencionemos a posição de PAULO ROBERTO LYRIO PIMENTA a respeito da eficácia dessas normas:

As normas programáticas, na óptica da doutrina moderna, adotada no presente trabalho, são eficazes, pelos seguintes motivos: derivam de um vínculo obrigatório em relação aos órgãos legislativos, como consequência da eficácia formal oriunda da fonte (Constituição) da qual emanam; invalidam as leis infraconstitucionais que lhes são contrárias, paralisam a eficácia de todas as normas jurídicas contrárias aos seus princípios; são elementos de integração dos demais preceitos constitucionais, vinculam, na qualidade de limites materiais, todos os órgãos públicos, à observância dos programas por elas traçados, funcionam como limites materiais negativos, estabelecem um dever para o legislador ordinário, condicionam a legislação futura, constituem sentido teleológico para a interpretação, integração e aplicação das normas jurídicas, criam situações subjetivas e condicionam a atividade discricionária da Administração e do Judiciário; [...] No plano pragmático, as normas programáticas são tão eficazes quanto às demais normas constitucionais, porque o *sucesso* está diretamente relacionado com o *encobrimento ideológico*, de forma que o objetivo visado com a edição de tais normas, que é a *satisfação ideológica*, traduzida no apaziguamento da consciência política, é plenamente alcançado; [...] (sic)”<sup>609</sup>.

<sup>607</sup> Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 271.286/RS, 2ª Turma, DJ de 24.11.2000, disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=335538>>, acesso em 22/1/2012.

<sup>608</sup> **Aplicabilidade...**, *op. cit.*, p. 164.

<sup>609</sup> **Eficácia...**, *op. cit.*, p. 237-238.

De tudo que foi dito, portanto, e com base, ainda, nas sólidas lições de JOSÉ AFONSO DA SILVA, acima transcritas, resta devidamente evidenciado que o princípio da solidariedade, a despeito de se tratar de uma norma de eficácia limitada, não só pode, como deve ser, necessariamente, aplicado e vitalizado, direta ou indiretamente, vinculando todas as esferas de atividade do Estado – funções executiva, legislativa e judiciária.

De forma mais clara e direta, é dever do Estado pautar a sua atuação no princípio da solidariedade.

Esperando ter superado satisfatoriamente a questão da “programaticidade” do princípio da solidariedade, avancemos o nosso estudo em direção à consideração do princípio em tela como um dever fundamental.

## **7.4 O PRINCÍPIO DA SOLIDARIEDADE COMO DEVER FUNDAMENTAL**

### **7.4.1 O dever fundamental**

Fruto de consistente e aprofundada dissertação de doutoramento, na Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, a obra *“O Dever Fundamental de Pagar Impostos”*, de autoria do mestre português JOSÉ CASALTA NABAIS, de rico labor intelectual e marcada utilidade, corporifica a sua vigorosa proposta de apresentar, em essência, a moldura constitucional do dever fundamental de pagar tributos.

É, por esse motivo, ao menos cremos, acolhida como referência segura, em numerosos estudos que buscam estabelecer a relação entre o princípio constitucional da solidariedade e o Direito Tributário<sup>610</sup>.

Entretanto, a utilidade da excelente obra do ilustre jurista português não pára por aqui.

---

<sup>610</sup> Em âmbito nacional, citamos a obra *“Direito versus Dever Tributário: colisão de direitos fundamentais”*, de MARCELO MARTINS ALTOÉ, na qual o autor busca, grosso modo, verificar se as restrições infraconstitucionais ao princípio da ampla defesa, estabelecidas em prol da agilidade do procedimento administrativo-tributário, justificar-se-iam pelo dever fundamental de pagar tributos.

Antes de enfrentar o tema da configuração constitucional do dever fundamental de pagar tributos, o autor discorre, com elevado teor intelectual e destacada propriedade, sobre a teoria geral dos deveres fundamentais.

E é justamente esse o ponto do qual cuidaremos nas próximas linhas, apresentando, de passagem, as razões para a atrofia doutrinária do tema, bem como a noção de dever fundamental, para avançarmos no estudo do dever fundamental de pagar tributos apenas no item 7.5.1 da presente dissertação<sup>611</sup>.

#### 7.4.1.1 O menosprezo teórico dos deveres fundamentais

Tal como observa JOSÉ CASALTA NABAIS, em seu capítulo inaugural, o tema relativo aos deveres fundamentais “[...] *é reconhecidamente considerado dos mais esquecidos da doutrina constitucional contemporânea*”<sup>612</sup>.

Em linhas gerais, sem adentrarmos na análise minuciosa dessa questão, obviamente, por fugir aos limites desta dissertação, o mestre português apresenta duas razões básicas para os deveres fundamentais terem caído no esquecimento, que levaram, paradoxalmente, por via oblíqua, à reafirmação e profusão dos direitos fundamentais.

O primeiro motivo, destacado por JOSÉ CASALTA NABAIS, relaciona-se à tensão existente entre “poder” e “direito”.

Bem observa o eminente jurista português que o “poder” tem “[...] *por essência a dominação sem fronteiras nem obstáculos*”, de maneira que o “direito” vem a equilibrar o exercício desse poder, ou, melhor, como afirma o autor, busca “[...] *manter o exercício daquele dentro de determinados limites, de modo a assegurar aos cidadãos um âmbito de liberdade e autonomia*”<sup>613</sup>.

Em virtude disso, pontua CASALTA NABAIS que, diante da ideia de Estado de Direito, não se poderia deixar de “[...] *conferir dominância à luta pelo direito*”<sup>614</sup>.

É, portanto, dessa afirmação específica das posições jurídicas dos particulares, diante do poder, que resulta a “[...] *primazia quase absoluta à*

<sup>611</sup> Item 7.5.1 – O dever fundamental de pagar tributos, p. 270-276.

<sup>612</sup> **O dever...**, op. cit., p. 15.

<sup>613</sup> *Ibidem*, p. 16.

<sup>614</sup> *Idem*.

*reivindicação da noção de direitos subjectivos públicos*”; e, por conseguinte, a escassez teórica dos deveres fundamentais, que, decorrentes dos próprios poderes públicos e entendidos como atrelados ao conceito de supremacia do Estado, “[...] *careceriam de qualquer afirmação específica*”<sup>615</sup>.

Com a propriedade e rigor intelectual que lhe são característicos, o ilustre professor da Faculdade de Direito de Coimbra assim resume esse ponto de vista:

*Por outras palavras, podemos dizer que se tratou tão-só de dar prioridade à liberdade (individual) sobre a responsabilidade (comunitária), o que se impõe, uma vez que esta pressupõe, não só em termos temporais mas também em termos materiais, a liberdade, que assim constitui um “prius” que dispõe de primazia lógica, ontológica, ética e política face à responsabilidade (sic)*<sup>616</sup>.

No que diz respeito à segunda razão, ou contribuição, para a centralidade do debate acerca dos direitos fundamentais, JOSÉ CASALTA NABAIS aponta, agora sob o viés constitucional, o fato de boa parte dos diplomas constitucionais da Europa Ocidental terem sido promulgados logo em seguida à queda de regimes totalitários ou autoritários, expondo a questão da seguinte forma:

*[...] tendo agora em conta especificamente o direito constitucional, estamos em crer que, para um tal esquecimento, contribuiu decisivamente o facto de uma boa parte das actuais constituições da Europa Ocidental terem sido, em geral, adoptadas na seqüenciada queda de regimes totalitários ou autoritários, regimes que, pelo menos ao nível da realidade constitucional (se bem que, por via de regra, com importantes apoios quer nos respectivos textos constitucionais, quer nas correspondentes dogmáticas), acabaram por atribuir uma predominância praticamente absoluta ao que, desde G. JELLINEK, se vem designando por “status passivus” ou “status subjectionis” do cidadão. Pois bem, como reacção a tais regimes e procurando evitar que regimes desse tipo viessem a instalar-se de futuro com o beneplácito de alguma (ainda que pretensa) abertura ou pretexto constitucional susceptível de interpretação nesse sentido, tanto as constituições aprovadas logo a seguir à segunda guerra mundial, de que são paradigma a Constituição Italiana (de 1947) e a Lei Fundamental da República Federal da Alemanha (de 1949), como, mais recentemente, as constituições da década de setenta, em que sobressaiem a Constituição Portuguesa (de 1976) e a Constituição Espanhola (de 1978), preocuparam-se de uma maneira dominante, ou mesmo praticamente exclusiva, com os direitos fundamentais ou com os limites ao(s) poder(es) em que estes se traduzem, deixando, por conseguinte, ao menos aparentemente, na sombra, os deveres fundamentais, esquecendo assim a responsabilidade comunitária que faz*

---

<sup>615</sup> *Idem.*

<sup>616</sup> *Idem.*

*dos indivíduos seres simultaneamente livres e responsáveis, ou seja, pessoas (sic)*<sup>617</sup>.

Inegável, então, sob essa perspectiva, que o enaltecimento dos direitos fundamentais, que passaram a ocupar um posto significativo nos textos constitucionais, generosos em seu tratamento, empalideceu e relegou para um plano secundário o debate sobre os deveres fundamentais, por conta da justificável desconfiança e receio que se instaurou em relação à amplitude dos poderes conferidos ao Estado, para exigir dos cidadãos o cumprimento desses deveres.

A diminuição do espaço dedicado, pela doutrina e pelas cartas constitucionais, ao tratamento dos deveres fundamentais, ou, até mesmo, o silêncio a seu respeito, acabou por levar ao abandono da ideia de dever social e, por conseguinte, ao esvaziamento da ideia de solidariedade.

No entanto, o desapego ao tema dos deveres fundamentais não os impediu de assumirem crucial importância diante da alteração das circunstâncias contemporâneas, que exigiram a sua reafirmação, no sentido de serem pensados como parte integrante do Estado Democrático de Direito.

Como exemplo desse fortalecimento dos deveres fundamentais, citamos, no Estado liberal, o caso da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão – a “*Déclaration des Droits*”, – de 1789, que consagrava, expressamente, três deveres fundamentais clássicos: o dever de obediência, o dever de pagar tributos e o dever de suportar a privação da propriedade nas hipóteses de expropriação por utilidade pública. A partir de então, esses deveres foram reproduzidos na maioria dos documentos constitucionais do Estado liberal.

---

<sup>617</sup> *Ibidem*, p. 16-18. De forma complementar, em outra passagem da sua inspiradora obra, o professor JOSÉ CASALTA NABAIS assim se pronuncia a respeito do assunto: “O tratamento constitucional e dogmático dos deveres fundamentais tem sido descuidado nas democracias contemporâneas. O esquecimento a que têm sido votados os deveres fundamentais é manifestamente visível quando confrontado com o tratamento dispensado aos direitos fundamentais, que dispõem hoje de uma desenvolvida disciplina constitucional e de uma sólida construção dogmática, e explica-se, basicamente e por via de regra, pelo ambiente de militantismo antitotalitário e antiautoritário que se vivia aquando da aprovação das actuais constituições. Adoptadas na sequência da queda de regimes totalitários ou autoritários, houve nelas a preocupação, senão mesmo a quase obsessão, de fazer vingar, de uma vez por todas, a efectiva afirmação e vigência dos direitos fundamentais” (sic) – *Ibidem*, p. 673.

Apresentadas, brevemente, as razões do esquecimento, ainda que relativo, do tema dos deveres fundamentais, passemos a exhibir os seus contornos conceptuais.

#### *7.4.1.2 A noção de dever fundamental: categoria jurídica autónoma*

Antes de tratarmos do conceito de dever fundamental, façamos uma importante observação, da qual não nos podemos distanciar, em momento algum, durante a nossa caminhada, até a apresentação definitiva de nossa proposta de reflexão.

Tenhamos em mente que a ideia de dever fundamental está intimamente relacionada à noção de solidariedade. Esse vínculo pode ser nitidamente visualizado à medida que o convívio em sociedade, para ser harmônico, exige a colaboração de todos, por meio da realização de determinadas condutas que lhes são exigidas, ou melhor, mediante o cumprimento dos seus deveres de cidadãos.

Dito de outra forma, mais clara, há deveres porque vivemos em sociedade. E, sob essa perspectiva, cada indivíduo, consciente do seu papel de cidadão, e preocupado com o rumo da sociedade, deve cumprir tais deveres para contribuir para o alcance ou, ao menos, para a aproximação de um estado de harmonia social.

Isso posto, dediquemo-nos ao exame das bases estruturais dos deveres fundamentais.

Com base no que expusemos no item anterior, é conveniente lembrar que, para a adequada compreensão dos deveres fundamentais, devemos afastar-nos, simultaneamente, da ideia liberal que só reconhecia direitos, causando uma nociva hipertrofia de direitos fundamentais, e, também, da corrente comunitarista, que, por outro lado, supervalorizava os deveres, servindo, inclusive, por esse motivo, de fundamento para a proliferação de regimes totalitários. Nesse sentido, as palavras de JOSÉ CASALTA NABAIS bem agasalham essa afirmação:

*O entendimento adequado dos deveres fundamentais rejeita, simultaneamente, os extremismos de um liberalismo que só reconhece direitos e esquece a responsabilidade comunitária dos indivíduos, e de um*

*comunitarismo que dissolve a liberdade individual numa teia de deveres (“rectius”, funções) (sic)<sup>618</sup>.*

JOSÉ JOAQUIM GOMES CANOTILHO, referindo-se à compreensão dos deveres fundamentais, lembra que tais deveres são suscetíveis de serem entendidos como o “[...] ‘outro lado’ dos direitos fundamentais”, de modo que, sob essa óptica, “[...] um direito fundamental, enquanto protegido, pressuporia um dever correspondente”. No entanto, o ilustre jurista português bem observa que “[...] não se estabelece a corresponsividade estrita entre direitos fundamentais e deveres fundamentais”<sup>619</sup>.

É por esse motivo que o também português JOSÉ CASALTA NABAIS afirma que os deveres fundamentais “[...] devem ser perspectivados como uma categoria ou figura jurídica autônoma”, embora integrem, reconhece o ilustre jurista, “[...] a matéria dos direitos fundamentais enquanto polarizadora de todo o estatuto constitucional ou (sub)constituição do indivíduo”<sup>620</sup>. De forma bastante esclarecedora, assim se manifesta o eminente professor da Faculdade de Direito de Coimbra:

*[...] os deveres fundamentais, ao contrário do que o seu esquecimento ou fraco tratamento constitucional parecem sugerir, não são, nem um aspecto – aspecto dos limites – dos direitos fundamentais, nem um aspecto – o aspecto dos reflexos individuais – dos poderes estaduais, mas sim uma categoria constitucional própria colocada ao lado da dos direitos fundamentais.*

<sup>618</sup> *Idem.*

<sup>619</sup> **Direito...**, *op. cit.*, p. 547-548. Ainda em relação à corresponsividade entre deveres fundamentais e direitos fundamentais, pertinentes são as palavras de RICARDO LOBO TORRES, que, versando sobre a relação entre direitos e deveres da cidadania tributária, por ele designada “cidadania fiscal”, assim proclama: “O relacionamento entre direitos e deveres da cidadania é assimétrico, no sentido de que a corresponsividade não implica a individualização das situações jurídicas dentro da mesma estrutura bipolar. O dever de pagar tributo, por exemplo, não se encontra em relação direta e simétrica com o exercício dos direitos fundamentais, embora indiretamente mantenham a correspondência; o direito às prestações da seguridade social não são simétricas ao dever de contribuir para o respectivo sistema, da mesma forma que o pagamento de maior soma de impostos não habilita o contribuinte brasileiro à fruição desigual de direitos” – **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**, p. 244.

<sup>620</sup> **O dever...**, *op. cit.*, p. 673. Referindo-se às perspectivas inadequadas, sob as quais os deveres fundamentais podem ser observados, JOSÉ CASALTA NABAIS assim se pronuncia: “Podemos afirmar que o tratamento dos deveres fundamentais é susceptível de cair, e efectivamente tem caído, em dois excessos opostos: o que os integra e esgota na temática e na figura dos direitos fundamentais, como em geral é próprio das teorias liberais relativas ao homem, à sociedade e ao estado, e o que os concebe como mera expressão da soberania do estado, frequentemente erguidos em pólo aglutinador e absorvente dos próprios direitos fundamentais, como tem acontecido com as teorias funcionalizantes dos direitos fundamentais” – *Ibidem*, p. 28.



E, complementando esse raciocínio, prossegue JOSÉ CASALTA NABAIS:

*Uma tal autonomia não significa [...] que os deveres fundamentais se apresentem numa posição de rigorosa equidistância face a cada um dos pólos constitucionais a que vimos aludindo, isto é, face aos direitos fundamentais e face aos poderes públicos. É que, os deveres fundamentais num estado de direito – em que, como é sabido, se verifica necessariamente o primado da pessoa humana (indivíduo) face à comunidade, que o mesmo é dizer do primado da liberdade face à autoridade – gravitam, forçosamente, em torno dos direitos fundamentais, constituindo, assim, um vector muito importante do estatuto constitucional (ou da (sub)constituição) do indivíduo, estatuto este erguido com base na posição fundamental(íssima) da pessoa humana no seio da sociedade organizada em estado. Quer isto dizer que os deveres fundamentais, tomada esta expressão em sentido próprio ou estrito, não são nem matéria da (sub)constituição política (ou do estado) nem matéria da (sub)constituição económica (ou da sociedade), mas sim matéria lato sensu dos direitos fundamentais, entendida esta como identificadora de todo o estatuto constitucional do indivíduo, polarizado na categoria dos direitos fundamentais e que é constitucionalmente legítimo considerar uma matéria específica dotada de autonomia face às outras matérias (ou partes) da constituição, autonomia que, por força da própria unidade da constituição (global), não pode deixar de ser relativa (sic)<sup>621</sup>.*

Diante das palavras do mestre português, podemos, portanto, sintetizar a questão da seguinte forma: (i) os deveres fundamentais constituem categoria constitucional autônoma; (ii) integram, contudo, a matéria dos direitos fundamentais, à medida que constituem *“[...] a activação e mobilização constitucionais das liberdades e patrimônios dos titulares dos direitos fundamentais para a realização do bem comum ou do interesse público”*, formando, aqui, *“[...] um conceito correlativo, contraste, delimitador do conceito de direitos fundamentais”*; (iii) esse conceito está, também, orientado *“[...] para a definição do estatuto constitucional do indivíduo [...]”*; (iv) os deveres fundamentais podem, também, figurar como o *“[...] contrapolo [...]”* dos direitos fundamentais, ocasião na qual se verifica uma conexão ou coincidência do conteúdo do dever com o conteúdo, ou parte dele, do respectivo direito<sup>622</sup>.

<sup>621</sup> *Ibidem*, p. 36-37.

<sup>622</sup> *Ibidem*, p. 38-39. Nas palavras do ilustre professor da Faculdade de Direito de Coimbra, a questão é assim posta: *“[...] a perspetivação, que defendemos para os deveres fundamentais, vale, quer relativamente àqueles deveres que se configuram como limites específicos de certos direitos – como são os deveres associados a (ou conexos com) direitos fundamentais, em que se verifica uma coincidência do conteúdo do dever com parte do conteúdo do respectivo direito, e os (assim designados mormente por alguma doutrina italiana) deveres coligados a direitos, que se caracterizam por serem concebidos constitucionalmente com o objectivo de enfraquecer ou limitar o conteúdo de certos direitos –, quer relativamente aos deveres que se apresentam como meros limites gerais de certo tipo ou tipos de direitos ou mesmo do conjunto dos direitos*

Seja como for, o fato é que há nítida e intensa relação entre os deveres e os direitos fundamentais, de modo que nos parece correta, sob essa perspectiva, a afirmação de CASALTA NABAIS no sentido de que “[...] *não há direitos sem deveres nem deveres sem direitos*”. Não há direitos sem deveres, como leciona o ilustre professor português, “[...] *porque não há garantia jurídica ou fáctica dos direitos fundamentais sem o cumprimento dos deveres do homem e do cidadão indispensáveis à existência e funcionalidade da comunidade estadual*”. E, por outro lado, não há deveres sem direitos, porque é “[...] *inconcebível um estado de direito democrático assente num regime unilateral de deveres*”, afirma o mestre português, de maneira que “[...] *contra ele se levantariam as mais elementares exigências de justiça e de respeito pelos direitos humanos*”<sup>623</sup>.

Bem observado, portanto, por ALBERTO NOGUEIRA, que “[...] os ‘direitos’ se harmonizam com os ‘deveres’ integrando-se no esquema ‘direitos/deveres’ [...]”<sup>624</sup>.

Alinhado a esse raciocínio, por meio do qual se sustenta a relação entre os deveres e os direitos fundamentais, oportunas são as palavras de JOSÉ AFONSO DA SILVA, que, versando os direitos e deveres individuais e coletivos, assim se pronuncia:

[...] uma Constituição não tem que fazer declaração de deveres paralela à declaração de direitos. Os deveres decorrem destes na medida em que cada titular de direitos individuais tem o dever de reconhecer e respeitar igual direito do outro, bem como o dever de comportar-se, nas relações inter-humanas, como postura democrática, compreendendo que a dignidade da pessoa humana do próximo deve ser exaltada como a sua própria<sup>625</sup>.

---

*fundamentais. Efectivamente, não obstante os deveres associados e, de certo modo, os deveres coligados a direitos fundamentais, disporem duma disciplina constitucional (e consequentemente legal) decisivamente moldada a partir dos direitos, a que se encontram associados, e os deveres autónomos ou separados de direitos fundamentais (stricto sensu), porque apenas (de)limitam negativamente certo grupo ou grupos ou o conjunto dos direitos fundamentais, conterem uma disciplina mais livre face a estes, o certo é que uns e outros gravitam em torno do pólo constituído pela figura constitucional dos direitos fundamentais, já que, por detrás dos valores comunitários, que são função directa dos deveres fundamentais, encontram-se as pessoas humanas e a sua eminente dignidade. Isto é, a realização desta passa também pela existência de deveres fundamentais” (sic) – Ibidem, p. 39-40.* Como exemplo da ideia de autonomia dos deveres fundamentais, temos o dever de pagar tributos. Por outro lado, como hipótese de conexão ou correspondência entre os deveres fundamentais e os direitos fundamentais, citamos o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, previsto expressamente no artigo 225, “caput”, da Constituição Federal de 1988, e o seu correlato “[...] *dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações*”, também explicitamente gravado no referido dispositivo constitucional.

<sup>623</sup> O dever..., *op. cit.*, p. 119.

<sup>624</sup> A reconstrução dos direitos humanos da tributação, p. 178.

<sup>625</sup> Curso..., *op. cit.*, p. 199.

Disso decorre que os deveres fundamentais são, em certo sentido, tal como leciona CASALTA NABAIS, “[...] deveres para com a comunidade (e, portanto, deveres dos membros desta ou dos cidadãos), isto é, estão directamente ao serviço da realização de valores assumidos pela colectividade organizada em estado como valores seus”<sup>626</sup>. Dito de outra forma, o cumprimento dos deveres fundamentais pelos membros da sociedade está voltado à própria sociedade, e não ao Estado, à medida que a sua realização é condição para a promoção e densificação dos direitos fundamentais.

Essa afirmação, inclusive, resulta da própria noção de deveres fundamentais apresentada pelo ilustre jurista português JOSÉ CASALTA NABAIS:

*[...] podemos definir os deveres fundamentais como deveres jurídicos do homem e do cidadão que, por determinarem a posição fundamental do indivíduo, têm especial significado para a comunidade e podem por esta ser exigidos.*

E, traçando um paralelo com o conceito dos direitos fundamentais, tendo em vista que os deveres fundamentais constituem uma categoria jurídico-constitucional autônoma, posta ao lado e correlativa à classe dos direitos fundamentais, eis o conceito “[...] material aproximativo ou tipológico [...]” de deveres fundamentais. Vejamos:

*Estes, enquanto deveres jurídicos do homem e do cidadão que, por determinarem a posição fundamental do indivíduo, têm especial significado para a comunidade, configuram-se como posições jurídicas passivas, autónomas, subjectivas, individuais, universais e permanentes e essenciais*<sup>627</sup>.

Em apertada síntese, então, resta devidamente apresentada a noção de deveres fundamentais e realçada a sua autonomia em relação aos direitos fundamentais, em que pese a interação existente entre ambas as categorias.

Evidentemente, a teoria dos deveres fundamentais é muito mais densa do que foi por nós apresentada, e exige um estudo próprio e mais aprofundado, não

<sup>626</sup> O dever..., op. cit, p. 101.

<sup>627</sup> Ibidem, p. 64 e 674.

compatível com os limites desta dissertação. No entanto, esses são os principais pontos, ao menos acreditamos, a serem destacados.

#### 7.4.2 Síntese da perspectiva: o princípio constitucional da solidariedade como um dever fundamental

A linha de raciocínio desenvolvida no tópico anterior fornece-nos valiosos elementos para concluir que o princípio constitucional da solidariedade é um autêntico dever fundamental.

E chegamos a essa conclusão ao verificar que, da mesma forma que essa diretriz – condutora do ordenamento jurídico – assegura direitos dos indivíduos, o princípio da solidariedade estabelece deveres a serem observados e cumpridos pela sociedade.

Os princípios constitucionais, de um modo geral, relacionam-se intimamente com os deveres fundamentais<sup>628</sup>.

E isso é de fácil verificação. Basta observarmos que, assim como tutelar

---

<sup>628</sup> Em tópico específico, de sua obra *“O Dever Fundamental de Pagar Impostos”*, para versar sobre a relação entre os deveres fundamentais e os princípios constitucionais, JOSÉ CASALTA NABAIS afirma que estes últimos *“[...] apresentam dois importantes pontos de contacto com os deveres fundamentais: por um lado, aqueles são suportes destes e, por outro lado, verifica-se um condicionamento em certa medida recíproco, entre ambas as figuras constitucionais”*. Em largas pinceladas, assevera, o ilustre jurista português, relativamente ao primeiro ponto, que *“[...] os deveres fundamentais são expressão de valores comunitários afirmados pelos princípios constitucionais”*. Dessa maneira, prossegue afirmando que, nuns casos, os princípios constitucionais *“[...] explicam a generalidade ou todo um grupo de deveres”*, enquanto em outros casos, *“[...] eles são o suporte de específicos deveres constitucionais, como é o que acontece com o dever de pagar impostos que tem o seu pressuposto e justificação no princípio do estado fiscal [...]”*. No que diz respeito ao segundo ponto, CASALTA NABAIS lembra que, de um lado, *“[...] os deveres fundamentais estão fortemente condicionados ou limitados pelos princípios constitucionais”*, resultando, ou melhor, podendo resultar limitados, *“[...] desde logo pelo facto de os princípios estruturantes do estado ou do seu ordenamento constitucional se dirigirem à conformação dos poderes estaduais entre os quais sobressai, pelo seu lugar destacado e imediatamente relevante face à constituição, o poder legislativo a quem cabe, por via de regra, a concretização das situações de desvantagem específica e directamente referidas ao bem comum, em que os deveres fundamentais se materializam”*. Donde extraímos, afirma o autor, que *“[...] logo por esta via, todos os princípios constitucionais, na medida em que limitem a extensão ou a intensão do poder legislativo ou condicionem o seu exercício, acabem de algum modo também por balizarem os deveres fundamentais”*. Por outro lado, também os deveres fundamentais, como anota o autor português, *“[...] condicionam, ou podem condicionar os princípios fundamentais”*, à medida em que *“[...] tanto o âmbito como a intensidade destes não pode deixar de se articular e conjugar com os deveres constitucionais e com a sua concretização legal, impondo-se assim as limitações e condicionamentos que uma harmonização prática dos preceitos constitucionais correspondentes implicam”* – *Ibidem*, p. 127-131.

valores e direcionar a ordem jurídica, os princípios podem estabelecer deveres, pautados em comportamentos positivos ou negativos, como forma de assegurar um valor constitucionalmente previsto.

Diante disso, registremos que a solidariedade, tal como afirma RICARDO LOBO TORRES, “[...] é um dos valores ou ideias básicas do Direito”, consagrado na Constituição Federal de 1988 pelo princípio da solidariedade, que, por constituir princípio estruturante do próprio Estado Democrático de Direito, projeta-se sobre todo o ordenamento jurídico<sup>629</sup>. Donde decorre que a solidariedade aparece com muito rigor no âmbito tributário.

Por se tratar de norma relacionada à organização da sociedade, o princípio da solidariedade apresenta, de forma bastante evidente, o binômio “resguardo dos direitos dos indivíduos x imposição de deveres”<sup>630</sup>.

Pela própria natureza do princípio da solidariedade, cujo conteúdo semântico foi versado no item 7.2 da presente dissertação, verificamos, de um lado, a determinação de que todos os indivíduos – diante do espírito de coletividade que deve imperar na sociedade – têm o “dever” de contribuir para o sustento, manutenção e desenvolvimento do Estado, e, de outro lado, a proteção e efetivação do direito do indivíduo de não contribuir isoladamente, ou melhor, dito de outra forma, o princípio da solidariedade, aqui, aperfeiçoa-se na medida em que é

<sup>629</sup> RICARDO LOBO TORRES, ao se referir à solidariedade como um valor, afirma que ela “[...] não traz conteúdos materiais específicos, podendo ser visualizada ao mesmo tempo como valor ético e jurídico, absolutamente abstrato, e como princípio positivado ou não nas Constituições”. Dessa forma, conclui: “É sobretudo uma obrigação moral ou um dever jurídico” – Existe um princípio estrutural da solidariedade?, in Marco Aurélio GRECO; Marciano Seabra de GODOI (coord.), **Solidariedade**..., op. cit, p. 198-199.

<sup>630</sup> Dentro da classificação proposta por JOSÉ AFONSO DA SILVA, o princípio da solidariedade tem lugar no grupo dos chamados “princípios relativos à organização da sociedade”. Nesse sentido, observemos a discriminação elaborada pelo ilustre constitucionalista: “A análise dos princípios fundamentais da Constituição de 1988 nos leva à seguinte discriminação: (a) princípios relativos à existência, forma, estrutura e tipo de Estado: República Federativa do Brasil, soberania, Estado Democrático de Direito (art. 1º); (b) princípios relativos à forma de governo e à organização dos poderes: República e separação dos poderes (arts. 1º e 2º); (c) princípios relativos à organização da sociedade: princípio da livre organização social, princípio da convivência justa e princípio da solidariedade (art. 3º, I); (d) princípios relativos ao regime político: princípio da cidadania, princípio da dignidade da pessoa, princípio do pluralismo, princípio da soberania popular, princípio da representação política e princípio da participação popular direta (art. 1º, parágrafo único); (e) princípios relativos à prestação positiva do Estado: princípio da interdependência e do desenvolvimento nacional (art. 3º, II), princípio da justiça social (art. 3º, III) e princípio da não discriminação (art. 3º, IV); (f) princípios relativos à comunidade internacional: da independência nacional, do respeito aos direitos fundamentais da pessoa humana, da autodeterminação dos povos, da não-intervenção, da igualdade dos Estados, da solução pacífica dos conflitos e da defesa da paz, do repúdio ao terrorismo e ao racismo, da cooperação entre os povos e o da integração da América Latina (art. 4º)” – **Curso**..., op. cit, p. 98-99.

assegurado ao indivíduo que cada membro da sociedade prestará a sua contribuição, atuando no contexto social, de modo que reste viabilizada a convivência harmônica de todos<sup>631</sup>.

O vínculo entre os deveres fundamentais e a ideia de solidariedade fica, então, aparente, ao examinarmos o dever fundamental de pagar tributos, especialmente se considerarmos o conteúdo solidário de que se reveste, no Estado Democrático de Direito, o dever de contribuir dos cidadãos, que passou a servir de instrumento de política social e econômica, não se restringindo mais a apenas propiciar o sustento dos gastos públicos.

Fixadas essas premissas, passemos a estabelecer o entrelaçamento entre o princípio constitucional da solidariedade e o Direito Tributário, apontando, principalmente, a forma como se dá a projeção do magno princípio em foco nesse setor do Direito.

## **7.5 O PRINCÍPIO DA SOLIDARIEDADE E A SUA RELAÇÃO COM O DIREITO TRIBUTÁRIO**

### **7.5.1 O dever fundamental de pagar tributos**

Inegavelmente, a atividade consistente em levar dinheiro aos cofres públicos – mencionada com mais vagar no tópico 4.1 da presente dissertação<sup>632</sup> –, decorrente de um comportamento lícito e que une, no pólo ativo, o Estado, e no pólo passivo, o contribuinte, constitui um dever dos cidadãos<sup>633</sup>.

<sup>631</sup> Item 7.2 – A solidariedade: previsão constitucional e definição, p. 243-251.

<sup>632</sup> Item 4.1 – O tributo, p. 126-130.

<sup>633</sup> Já que estamos a falar de um dos principais deveres de cidadania, qual seja, o de pagar tributos, convém, para sua melhor compreensão, apresentarmos o conceito de cidadania, qualidade do cidadão, que pressupõe direitos e deveres em relação a todos os indivíduos da sociedade. Para tanto, recorremos às firmes palavras do professor português JOSÉ CASALTA NABAIS, que assim afirma: *“A cidadania pode ser definida como a qualidade dos indivíduos que, enquanto membros ativos e passivos de um Estado-nação, são titulares ou destinatários de um determinado número de direitos e deveres universais e, por conseguinte, detentores de um específico nível de igualdade. Uma noção de cidadania, em que, como é fácil de ver, encontramos três elementos constitutivos, a saber: 1) a titularidade de um determinado número de direitos e deveres numa sociedade específica; 2) a pertença a uma determinada comunidade política (normalmente o Estado), em geral vinculada à idéia de nacionalidade; e 3) a possibilidade de contribuir para a vida pública dessa comunidade através da participação”* – Solidariedade

Dito de outra forma, mais clara, é dever do cidadão pagar tributos, contribuindo, desse modo, com o aporte de recursos financeiros para que o Estado desempenhe as suas atividades institucionais.

Não se faz necessário realizar nenhum esforço intelectual profundo para entender a importância do comportamento de pagar tributos. Basta lembrar que a atividade financeira do Estado determina a sua própria sobrevivência.

Assim, considerando que, para a construção de uma sociedade organizada, exigem-se recursos para financiar essa organização, a eventual desconsideração do dever fundamental de pagar tributos, certamente, inviabilizaria a própria figura do Estado.

Notória é, então, a importância desse dever fundamental, de interesse geral, que se torna ainda mais significativo se levarmos em conta que os modelos de Estado Democrático de Direito têm como norte assegurar a todos uma existência digna, por meio da promoção e potencialização de direitos sociais, econômicos e culturais, o que exige, por óbvio, expressiva gama de recursos financeiros.

A questão que aqui se apresenta, portanto, diante dessas inconteste afirmações, reside no estabelecimento de um vínculo entre o dever de pagar tributos e o princípio constitucional da solidariedade, o que não expressa qualquer dificuldade se pensarmos que, por meio do pagamento de tributos, o cidadão acaba por contribuir para a manutenção do ente estatal e também, mesmo que indiretamente, para a efetivação dos objetivos do Estado no atendimento das mais variadas necessidades públicas<sup>634</sup>.

Podemos notar, então, que o dever fundamental de pagar tributos – que constitui uma decorrência inafastável de se pertencer a uma dada sociedade – está alicerçado na ideia de solidariedade, diretriz essa indissociável do basilar princípio

---

social, cidadania e direito fiscal, in Marco Aurélio GRECO; Marciano Seabra de GODOI (coord.), **Solidariedade...**, op. cit, p. 119.

<sup>634</sup> Como destaca CLÁUDIO SACCHETTO, o dever de solidariedade tem sido deixado de lado no estudo do Direito Tributário. Nesse sentido, aponta o catedrático de Direito Tributário e Internacional, Comunitário e Comparado da Universidade de Turim: *“Os estudantes são apáticos ou céticos quanto a questões constitucionais tributárias. Não há mais tempo para falar sobre elas com adequação e tranqüilidade. Porque não é mais tarefa das universidades formar homens de cultura e de cultura humanista, global, tampouco fazer educação cívica. Em suma, tem sentido falar de solidariedade porque hoje existe o risco de perder o conceito de responsabilidade pública, que os cidadãos deixem de ter consciência que uma parte de suas vidas deve ser gerida em comum com os outros: este é o significado real da solidariedade, como ensina a etimologia do termo (do latim ‘in solido’)”* – O dever de solidariedade no Direito Tributário: o ordenamento italiano, in Marco Aurélio GRECO; Marciano Seabra de GODOI (coord.), **Solidariedade...**, op. cit, p. 11.

da dignidade da pessoa humana. Nesse sentido, BETINA TREIGER GRUPENMACHER afirma que “[...] se é certo que o contribuinte tem direitos a serem respeitados no exercício da competência tributária, é igualmente certo que o dever de pagar impostos é ínsito à cidadania, e decorre da ideia de solidariedade [...]”<sup>635</sup>.

E mais. Notamos também que é a própria ideia de organização estatal que encerra a ideia de solidariedade, na medida em que implica um dever solidário de contribuir para a manutenção e o sustento do Estado e para o desenvolvimento da sociedade.

Esse raciocínio muito se aproxima daquele desenvolvido no item 1.4 desta dissertação, em que, tratando da atividade financeira do Estado, sustentamos a necessidade dele recorrer aos particulares para obter – de um modo geral, coercitivamente – numerário, por meio do qual o ente estatal busca alcançar as metas que lhe são atribuídas<sup>636</sup>.

A esse respeito, observemos as palavras de MARCO AURÉLIO GRECO, que expõe a questão da seguinte forma:

[...] na medida em que a sociedade quer um Estado que não seja proprietário de todos os bens (de cuja exploração resultariam recursos suficientes para seu funcionamento) e, mais, se ela pretende que esse Estado faça algo (p. ex., proveja à seguridade social), o dinheiro de que necessita deverá vir de alguma outra origem que não seja a mera exploração de seu patrimônio. Vale dizer, virá da tributação. Daí falar-se em “Estado fiscal” como aquele que, para subsistir, necessita de tributos.

Isto coloca em pauta o tema do dever fundamental de pagar tributos, como condição necessária da própria existência do Estado querido pela sociedade, tão bem examinado por José Casalta Nabais<sup>637</sup>.

Nessa mesma direção, no que diz respeito, especificamente, ao dever fundamental de pagar tributos, CASALTA NABAIS assim se pronuncia:

*Como dever fundamental, o imposto não pode ser encarado nem como um mero poder para o estado, nem como um mero sacrifício para os cidadãos, constituindo antes o contributo indispensável a uma vida em comunidade*

<sup>635</sup> **Tributação e direitos fundamentais.** In: Octavio Campos FISCHER (coord). Tributos e direitos fundamentais, p. 12.

<sup>636</sup> Item – 1.4 Atividade financeira do Estado, p. 34-42.

<sup>637</sup> Solidariedade social..., in Marco Aurélio GRECO; Marciano Seabra de GODOI (coord.), **Solidariedade...**, op. cit, p. 182.



*organizada em estado fiscal. Um tipo de estado que tem na subsidiariedade da sua própria acção (económica-social) e no primado da autorresponsabilidade dos cidadãos pelo seu sustento o seu verdadeiro suporte. Daí que se não possa falar num (pretensão) direito fundamental a não pagar impostos*<sup>638</sup>.

De maneira similar, KLAUS TIPKE converge para esse mesmo sentido, qual seja: o de que o dever de pagar tributos constitui uma contribuição para que o Estado desempenhe as tarefas que lhes são atribuídas, em prol da sociedade. Em suas palavras:

O dever de pagar impostos é um dever fundamental. O imposto não é meramente um sacrifício, mas, sim, uma contribuição necessária para que o Estado possa cumprir suas tarefas, no interesse do proveitoso convívio de todos os cidadãos. O Direito Tributário de um Estado de Direito não é Direito técnico de conteúdo qualquer, mas ramo jurídico orientado por valores. O Direito Tributário afeta não só a relação cidadão/Estado, mas também a relação dos cidadãos uns com os outros. É Direito da coletividade (*sic*)<sup>639</sup>.

Sob a óptica do princípio da solidariedade, temos, portanto, nessa atividade, o despertar do espírito de colaboração, na medida em que, por meio do tributo, o cidadão contribuirá não apenas para a manutenção do Estado, mas também para o sustento e desenvolvimento de toda a sociedade, inclusive dos menos aquinhoados, que não detêm condições de se manter com recursos próprios e, muitas vezes, de contribuir por meio do pagamento de tributos.

Nesse sentido, embora genérica, acertada é a afirmação do espanhol PEDRO M. HERRERA MOLINA no sentido de que “[...] *el principio de solidaridad constituye el fundamento jurídico del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos [...]*”<sup>640</sup>.

E, trabalhando um pouco mais o seu raciocínio, facilmente chegamos à conclusão de que “pagar tributos” constitui um dever. E mais, ressaltamos novamente: é um dever que se relaciona ao princípio da solidariedade.

De forma mais consistente, observemos, tal como já mencionamos anteriormente, no tópico 4.1 desta dissertação, que o conceito constitucional de

<sup>638</sup> **O dever**..., *op. cit.*, p. 679.

<sup>639</sup> Fundamentos da justiça fiscal, in Klaus TIPKE e Douglas YAMASHITA, **Justiça**..., *op. cit.*, p. 15.

<sup>640</sup> **Derecho**..., *op. cit.*, p. 159.

tributo pressupõe o binômio “compulsoriedade x licitude da hipótese de incidência”, o que denota a ideia de o tributo constituir uma obrigação compulsória decorrente de um comportamento lícito<sup>641</sup>.

Refletindo esse mesmo espírito, é o disposto no artigo 3º do Código Tributário Nacional – CTN, que também evidencia se tratar o tributo de uma prestação pecuniária compulsória que não constitui sanção de ato ilícito, como já tivemos a oportunidade de asseverar.

A partir desse singelo e rápido raciocínio, resta devidamente sublinhado que o contribuinte tem o dever de pagar tributos e o Estado, por sua vez, detém o poder de exigí-los.

Caminhando um pouco além, também é evidente – e afirmamos isso com base na análise da atividade financeira do Estado, por nós realizada, no item 1.4 do presente trabalho<sup>642</sup> – que o produto da arrecadação de tributos deve ser revertido para a manutenção do ente estatal e, evidentemente, da sociedade. Ou seja, nessa perspectiva, o Estado tem o dever de aplicar os recursos obtidos no exercício da sua atividade financeira para promover o bem-estar social.

Diante dessas palavras, “cai como uma luva” o conceito de tributo formulado por RICARDO LOBO TORRES, que assim proclama:

Tributo é o dever fundamental, consistente em prestação pecuniária, que, limitado pelas liberdades fundamentais, sob a diretiva dos princípios constitucionais da capacidade contributiva, do custo/benefício ou da solidariedade do grupo e com a finalidade principal ou acessória de obtenção de receita para as necessidades públicas ou para atividades protegidas pelo Estado, é exigido de quem tenha realizado o fato descrito em lei elaborada de acordo com a competência específica outorgada pela Constituição<sup>643</sup>.

Os ensinamentos do eminente professor titular da Universidade do Estado do Rio de Janeiro – UERJ, contidos na passagem acima reproduzida, são bastante elucidativos. Notemos, inicialmente, que RICARDO LOBO TORRES atribui expressamente ao tributo, ou melhor, ao comportamento de pagar tributos, a condição de dever fundamental, no que concordamos plenamente. Em seguida,

---

<sup>641</sup> Item 4.1 – O tributo, p. 126-130.

<sup>642</sup> Item – 1.4 Atividade financeira do Estado, p. 34-42.

<sup>643</sup> **Curso...**, *op. cit.*, p. 371.

evidenciando a lógica dessa afirmação, o respeitável autor assentou o tributo na esfera de direção dos princípios constitucionais, dentre os quais se inclui o princípio da solidariedade.

Em sentido similar, o professor português CASALTA NABAIS afirma que o dever de pagar tributos constitui, basicamente, o “[...] *dever de todos contribuírem, na medida da sua capacidade contributiva, para as despesas a realizar com as tarefas do estado*”<sup>644</sup>.

O “dever de todos contribuírem”, mencionado pelo mestre português, é justamente o dever de solidariedade a que nos referimos; dever esse de cada cidadão perante toda a sociedade. Nessa linha de pensamento, encontramos boa síntese em ALBERTO NOGUEIRA, que, verificando as “duas faces de uma mesma moeda”, aponta a existência de “[...] *uma dimensão individual do tributo e outra coletiva*”, de modo que “[...] *o contribuinte é ao mesmo tempo devedor (na perspectiva individual) e credor (enquanto inserido no grupo e na sociedade)* [...]”<sup>645</sup>.

Notamos que esse raciocínio não oferece dificuldade, sendo facilmente construído se levarmos, especialmente, em conta, que o desenvolvimento do indivíduo está atrelado ao desenvolvimento da sociedade. Dito de outra forma, para que o indivíduo se desenvolva, faz-se necessário que o Estado – por meio do exercício da sua atividade financeira, que tem como um de seus instrumentos o tributo – desempenhe as suas atividades políticas no sentido de promover o bem-estar da sociedade.

Sob essa perspectiva, concordamos com MARCO AURÉLIO GRECO, quando ele afirma que, da ideia de dever fundamental, também “[...] *emana a responsabilidade que o próprio Estado tem, perante a sociedade, na busca dos objetivos e fins por ela consagrados*” (sic)<sup>646</sup>. E, dessa maneira, conclui, o ilustre jurista, que afirmar a existência de um dever fundamental de pagar tributos “[...] *não é livrar o Estado de seus compromissos junto à sociedade, nem minimizar o poder de controle que esta possui perante os modos e meios de aplicação dos recursos assim arrecadados*”<sup>647</sup>.

<sup>644</sup> O dever..., *op. cit.*, p. 186.

<sup>645</sup> A reconstrução..., *op. cit.*, p. 178.

<sup>646</sup> Solidariedade social..., *in* Marco Aurélio GRECO; Marciano Seabra de GODOI (coord.), **Solidariedade**..., *op. cit.*, p. 182.

<sup>647</sup> *Idem*.

Expostas, então, as razões pelas quais acreditamos ser correto falar em dever fundamental de pagar tributos, encaremos o desafio de sustentá-lo como um dever jurídico de solidariedade.

### 7.5.2 O dever de pagar tributos como um dever jurídico de solidariedade

Iniciamos, aqui, a nossa exposição acerca do dever de pagar tributos como um dever jurídico de solidariedade já apontando uma dissonância em relação ao nosso entendimento.

Na busca por elementos doutrinários que pudessem robustecer a nossa linha de raciocínio sobre o princípio da solidariedade, recorremos à leitura de algumas passagens do *“Curso de Direito Tributário”*, de autoria do ilustre professor HUGO DE BRITO MACHADO. Lá, mais especificamente no Capítulo I, em que o prestigiado autor versa sobre o Estado e o seu poder de tributar, encontramos um tópico dedicado à tributação e à sua relação com a chamada “solidariedade social”. E, um pouco mais adiante, já no Capítulo II, item 1, em que é apresentado o conceito, as denominações e a finalidade do Direito Tributário, deparamo-nos com a surpreendente afirmação de que o dever jurídico de pagar tributos não constitui, na sua visão, um dever de solidariedade. Para tornar a nossa análise mais palpável, convém observarmos as próprias palavras do autor, não obstante a extensão de suas considerações:

[...] pagamos tributo em cumprimento a um dever jurídico, e não em cumprimento a um dever de solidariedade social. A solidariedade social pode até exercer alguma influência no cumprimento espontâneo do dever jurídico de pagar tributo, mas não se trata simplesmente de um dever de solidariedade social.

Não vale o argumento segundo o qual o contribuinte deve pagar o tributo sem lhe questionar o fundamento jurídico, porque sempre estará presente o dever de solidariedade social. A distinção entre o dever jurídico e o dever de solidariedade social é da maior importância quando se questiona a respeito de um tributo. O dever de solidariedade social atua em momento pré-jurídico. Ele leva-nos a aceitar a existência de um poder de tributar e a norma jurídica que, obediente ao regramento constitucional deste, institui o tributo. Daí em diante, porém, o nosso dever torna-se estritamente jurídico, e isto tem duas importantes consequências. Uma é a de tornar o devedor juridicamente responsável, vale dizer, sujeito às sanções previstas na ordem jurídica para o caso de inadimplemento. A outra é a de tornar quantificável a prestação devida.

Realmente, um dever de solidariedade social, não sendo um dever jurídico,

não está acompanhado da responsabilidade jurídica, e sem esta não existirá o estado de sujeição para o devedor. Em outras palavras, o dever de solidariedade social é cumprido, ou não é cumprido, voluntariamente. Nenhuma sanção pode ser imposta a quem não o cumpre. No momento em que esse dever é tornado jurídico, aí, sim, surge a responsabilidade para o devedor, que, se não cumpre o dever, fica sujeito à sanção respectiva. Em outras palavras, o cumprimento do dever jurídico pode ser imposto pelo Estado, inclusive, se for o caso, com o uso da força, que para tanto se legitima.

[...] um dever simplesmente de solidariedade social não pode ser quantificado. Quando se cumpre um dever de solidariedade social, como acontece quando alguém nos pede contribuições para instituições filantrópicas, ou destinadas a vítimas das secas no Nordeste, ou das enchentes no Sul do país, ou de terremotos no Japão, a quantia oferecida por cada um fica a nosso exclusivo critério. Mas se o nosso dever é tornado jurídico, aí, sim, ele se torna quantificável. A prestação será determinada.

Se o dever de pagar tributo fosse um dever de solidariedade social simplesmente, cada um pagaria o que reputasse adequado, voluntariamente, e de ninguém poderia ser exigido prestação maior do que a oferecida. Como, porém, é na verdade um dever jurídico, a prestação devida é determinada e pode ser exigida coativamente (*sic*)<sup>648</sup>.

Das palavras do eminente professor HUGO DE BRITO MACHADO extraímos, basicamente, e salvo melhor juízo, que o seu raciocínio é construído a partir da distinção existente entre o momento pré-jurídico e o momento jurídico, duas das três perspectivas por meio das quais, segundo ALFREDO AUGUSTO BECKER, o Direito pode ser conceituado<sup>649</sup>.

<sup>648</sup> **Curso...**, *op. cit.*, p. 70-71.

<sup>649</sup> ALFREDO AUGUSTO BECKER estabelece a conceituação do Direito em três momentos: o momento “pré-jurídico”, o momento “jurídico” e o momento “post-jurídico”. Com relação ao “momento pré-jurídico”, afirma o saudoso jurista gaúcho que “[...] o fim do Direito não é atingir a verdade (a realidade)”, sendo esta busca pela verdade, ou melhor, pela realidade, objeto das ciências. Dessa forma, cabe à Ciência fazer a “[...] colheita e a análise dos fatos (a realidade) físicos, biológicos, psicológicos, econômicos, financeiros, sociais e morais”. No “momento jurídico”, o Estado age, utilizando-se do Direito como instrumento, a partir dos fatos colhidos e analisados pelas ciências pré-jurídicas, de modo a “[...] proteger e desenvolver o bem comum (autêntico ou falso)”. No entanto, é a atividade de interpretação jurídica, por sua essencialidade, que realmente importa nesse momento. Nesse sentido, convém observar, então, que a atividade do jurista consiste: “a) em analisar o fenômeno da criação do instrumento (regra jurídica), a fim de orientar o criador (Estado) sobre a arte de construí-lo e torná-lo praticável; b) em analisar a consistência do instrumento (regra jurídica) e o fenômeno de sua ‘atuação’. Isto significa: investigar a estrutura lógica da regra jurídica; constatar a sua ‘atuação dinâmica’ e esclarecer os ‘efeitos jurídicos’ resultantes desta ‘atuação’”. Por fim, no que diz respeito ao “momento post-jurídico”, ALFREDO AUGUSTO BECKER afirma que a “[...] atividade desenvolvida neste terceiro momento é de natureza filosófica e consiste no trabalho desenvolvido pelo filósofo para responder as seguintes perguntas: O bem comum de um determinado Estado é autêntico ou falso? O que é a Justiça? O instrumento (determinada regra jurídica) é justo ou injusto?”. Disso decorre a sua conclusão de que a Teoria Geral do Direito é a ciência do momento jurídico, enquanto a ciência do momento “post-jurídico” é a Filosofia do Direito – **Teoria...**, *op. cit.*, p. 21-24.

Em que pese o respeito que nutrimos pelo ilustre professor da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Ceará – UFC, o seu entendimento em relação ao dever de solidariedade não merece prevalecer. E os argumentos que nos conduzem ao distanciamento das lições desse jurista são os expostos nas próximas linhas.

Primeiramente, lembremos que o Direito constitui um sistema de normas voltadas a disciplinar o comportamento humano. Essa, inclusive, é uma informação que já tivemos a oportunidade de anotar, com base em HANS KELSEN, logo no início do Capítulo 3, no item 3.1 da presente dissertação<sup>650</sup>.

No entanto, diante de uma compreensão social do Direito, tenhamos em mente que ele, muito embora tenha o propósito de tutelar a vida em sociedade, é elemento a ela inerente, o que implica dizer que o Direito nasce da própria sociedade, que lhe fornece o instrumental necessário para alcançar o seu objetivo de regular comportamentos e propiciar o convívio harmônico dos indivíduos em sociedade.

Apenas para esclarecer o nosso raciocínio, registremos as palavras de FRANCISCO CAVALCANTI PONTES DE MIRANDA, as quais acreditamos serem pertinentes para clarear a ideia aqui trazida. Vejamos:

Todo fato é [...] *mudança* no mundo. O mundo compõe-se de fatos, em que novos fatos se dão. O mundo jurídico compõe-se de fatos jurídicos. Os fatos, que se passam no mundo jurídico, passam-se no mundo; portanto: *são*. O mundo não é mais do que o total dos fatos e, se excluíssemos os fatos jurídicos, que tecem, de si-mesmos, o mundo jurídico, o mundo não seria a totalidade dos fatos. Para uso nosso, fazemos modelos de fatos, inclusive de fatos jurídicos, para que o quadro jurídico descreva o mundo jurídico, engastando-o no mundo total. Daí os primeiros enunciados: (a) O mundo jurídico está no conjunto a que se chama o mundo. (b) O mundo concorre com fatos seus para que se construa o mundo jurídico; porém esse seleciona e estabelece a causação jurídica, não necessariamente correspondente à causação dos fatos. (c) a juridicização é o processo peculiar ao direito; noutros termos: o direito adjetiva os fatos para que sejam jurídicos (= para que entrem no mundo jurídico).<sup>651</sup>

Com base nas lições acima reproduzidas, notamos, basicamente, que tudo que é jurídico advém da sociedade e das suas relações. No entanto, o inverso não subsiste, uma vez que nem tudo que é social é necessariamente jurídico.

<sup>650</sup> Item 3.1 – Breves digressões genéricas, p. 81.

<sup>651</sup> **Tratado...**, *op. cit.*, p. 5-6.

Observemos, nessa esteira, em LÉON DUGUIT, que “[...] a regra de direito é um produto social; ou, de preferência, é a própria sociedade, no sentido de que a existência da solidariedade implica a existência de uma regra de conduta”<sup>652</sup>. E, de forma complementar, façamos uso das palavras de JOSÉ FERNANDO DE CASTRO FARIAS, que, referindo-se às lições do jurista francês, acima transcritas, afirmou que, para LÉON DUGUIT, “[...] o fundamento do direito não pode ser encontrado na vontade do indivíduo, nem tampouco no poder do Estado”, mas “[...] só pode ser encontrado na sociedade”<sup>653</sup>.

Sob esse ponto de vista, portanto, é evidente que o dever de solidariedade é um dever oriundo da sociedade, o que nos parece inegável. E, seguindo um pouco além, também enxergamos o dever de solidariedade como um dever jurídico, que passou do mundo social para o mundo do Direito, por meio da “juridicização” mencionada por PONTES DE MIRANDA. Esse processo de adjetivação da solidariedade para uso do Direito pode ser, a nosso ver, facilmente verificado a partir da leitura do artigo 3º, I, da Constituição Federal de 1988, dispositivo esse que inclui a solidariedade na lista de objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil<sup>654</sup>.

E, reforçando esse entendimento, tenhamos em mente que “*Não há numa Constituição [...] proposições ociosas, sem força cogente*”, afirma PAULO BONAVIDES, inspirado nas vigorosas palavras de RUI BARBOSA, abaixo reproduzidas:

Não há, numa Constituição, cláusulas a que se deva atribuir meramente o valor moral de conselhos, avisos ou lições. Todas têm a força imperativa de regras, ditadas pela soberania nacional ou popular aos seus órgãos. Muitas, porém, não revestem dos meios de ação essenciais ao seu exercício os direitos, que outorgam, ou os encargos, que impõem: estabelecem competências, atribuições, poderes, cujo uso tem de aguardar que a Legislativa, segundo o seu critério, os habilite a se exercerem<sup>655</sup>.

<sup>652</sup> Léon DUGUIT, *L'État, le droit objectif et la loi positive*, p. 15 – *apud* José Fernando de Castro Farias, *A origem...*, *op. cit.*, p. 222.

<sup>653</sup> *Idem*.

<sup>654</sup> Corroborando esse posicionamento, REINHOLD ALOYSIO ULLMANN apresenta o princípio da solidariedade como sendo um princípio social que envolve também um aspecto jurídico. Nesse sentido, assim afirma o autor: “[...] requer-se uma vinculação e direção jurídica à qual está subordinado o agir dos indivíduos, que perseguem o fim comum. Sintetizando, o princípio da solidariedade possui caráter ontológico-ético-jurídico” – *O solidarismo*, p. 91.

<sup>655</sup> Rui BARBOSA, *Comentários à Constituição Federal Brasileira*. II, p. 489 – *apud* Paulo BONAVIDES, *Curso...*, *op. cit.*, p. 236-237, nota 11. O ilustre constitucionalista JOSÉ AFONSO DA SILVA também faz menção às palavras de RUI BARBOSA, ao versar sobre a eficácia das normas constitucionais – *Aplicabilidade...*, *op. cit.*, p. 75.

Desse modo, diante dos pronunciamentos acima apresentados e do raciocínio aqui desenvolvido, é evidente o valor jurídico de que se reveste a disposição constitucional que apresenta a solidariedade como um dos objetivos fundamentais do Estado.

Do exposto, acreditamos ter evidenciado que os deveres jurídicos advêm da própria sociedade, distinguindo-se, assim, dos deveres meramente sociais, pelo teor impositivo que aqueles adquirem quando da sua positivação.

Em razão disso, engana-se quem acredita que estamos a sustentar, por meio do raciocínio levado a cabo, que é indevida a distinção entre deveres sociais e deveres jurídicos. Pelo contrário, defendemos que são coisas diversas, muito embora reconheçamos que o Direito é gerado no meio social, de modo que os deveres jurídicos passam a ser assim entendidos quando absorvidos pelo ordenamento jurídico. Antes disso, de fato, temos apenas meros deveres sociais.

O mesmo ocorre com os princípios jurídicos, dentre os quais se inclui, obviamente, o princípio constitucional da solidariedade, diretriz de alta relevância para a promoção dos valores que a Constituição Federal elegeu como fundamentais para a harmonia social. Nessa perspectiva, inclusive, parece adequada a afirmação de A. HOLLERBACH, no sentido de que a Constituição é “[...] o plano estrutural fundamental, orientado por determinados princípios de sentido, para a configuração jurídica de uma coletividade”<sup>656</sup>.

O dever de pagar tributos, com apoio no que foi exposto até aqui, deve ser considerado, portanto, um dever jurídico de solidariedade, de observância tanto dos cidadãos quanto do Estado. Acreditamos, assim, em nossa humilde opinião, ter rebatido os consistentes argumentos suscitados pelo ilustre professor HUGO DE BRITO MACHADO.

Dessa forma, enxergamos o tributo como a materialização de um dever do contribuinte, no sentido de municiar o Estado com recursos financeiros para o seu sustento e para promover a manutenção da sociedade. E mais, diante disso, é peremptório entender esse dever de pagar tributos, imposto a cada cidadão, como decorrência do dever jurídico de solidariedade, voltado que está para o desenvolvimento da sociedade em que vivemos.

---

<sup>656</sup> A. HOLLERBACH – *apud* Konrad HESSE, **Elementos de direito constitucional da República Federal da Alemanha**, p. 37. Em sentido similar, KONRAD HESSE afirma ser a Constituição “[...] a ordem fundamental jurídica da coletividade” – *Idem*.



## **7.6 O PRINCÍPIO DA SOLIDARIEDADE E A TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL**

### **7.6.1 Uma proposta de reflexão**

Ao longo do presente trabalho, deparamo-nos com importantes temas relacionados à tributação ambiental, questões essas que se mostram de grande valia para formularmos uma proposta de reflexão sobre o entrelaçamento da norma jurídica tributária com o princípio constitucional da solidariedade, com vistas à indução de comportamentos ambientalmente corretos.

Basicamente, podemos identificar, na presente dissertação, três subtemas predominantes, a saber: a extrafiscalidade, o Direito Tributário Ambiental e, por óbvio, o princípio da solidariedade.

É com base nessas temáticas que procuraremos, a partir de agora, fomentar o debate e suscitar a formação de um senso crítico em relação à nossa proposta de reflexão.

Para tanto, uma vez mais, retomemos alguns pontos de essencial relevância para este trabalho.

Pois bem, como tivemos a oportunidade de demonstrar, no Capítulo 3, a norma jurídica, direcionada que está a regular as relações intersubjetivas, possui, em sua essência, em razão, inclusive, de sua própria estrutura lógica, aptidão para induzir comportamentos<sup>657</sup>.

Observada sob uma perspectiva funcional, em atenção à chamada “função promocional do Direito”, a norma jurídica evidencia forte motivação social, exercendo, nos indivíduos, consequências sócio-psicológicas que conduzem, quase que naturalmente, à indução de seus comportamentos na direção dos valores que a sociedade prestigia.

Verticalizando o nosso estudo, nesta dissertação, cuidamos da norma jurídica tributária, de modo que, apesar de termos apresentado, de certa maneira, com profundidade, a sua visão estrutural, vale dizer, a composição da regra-matriz de incidência tributária, é a norma jurídica tributária e o tributo, em sua perspectiva funcional, o que, aqui, mais nos interessa.

---

<sup>657</sup> Capítulo 3 – Teoria da Norma Jurídica, p. 81-125.

E, em relação a esse ponto, restou devidamente demonstrado que o emprego de instrumentos jurídico-tributários com teor extrafiscal, ou, dito de outra forma, das chamadas “normas tributárias indutoras”, na designação proposta por LUÍS EDUARDO SCHOUERI, constitui eficaz mecanismo de indução de comportamentos com vistas à proteção do meio ambiente.

No entanto, é com fundamento em uma interessante observação do eminente professor da USP, já citada anteriormente, no item 5.4 desta dissertação, a respeito da intervenção por indução, que propomos uma reflexão sobre a contribuição do princípio da solidariedade na tributação ambiental<sup>658</sup>. Assim nos diz SCHOUERI:

O agente econômico não se vê sem alternativas; ao contrário, recebe ele estímulos e desestímulos que, atuando no campo de sua formação de vontade, levam-no a se decidir pelo caminho proposto pelo legislador. Este, por sua vez, sempre deve contar com a possibilidade de seus incentivos/desincentivos não serem suficientes para a tomada da decisão pelo agente econômico, a quem, assim, é assegurada a possibilidade de adotar comportamento diverso, sem que por isso recaia no ilícito<sup>659</sup>.

É sobre a parte final da passagem acima reproduzida que devemos concentrar nossa atenção: “[...] *sempre deve contar com a possibilidade de seus incentivos/desincentivos não serem suficientes para a tomada da decisão pelo agente econômico, a quem, assim, é assegurada a possibilidade de adotar comportamento diverso, [...]*”.

E mais, como mencionamos logo acima, é em razão dessa afirmação que pensamos no princípio da solidariedade como princípio norteador da tributação ambiental.

Passemos às razões desse modo de pensar.

---

<sup>658</sup> Item 5.4 – O tributo como instrumento jurídico de indução de comportamentos ambientalmente corretos, p. 184-188.

<sup>659</sup> **Normas tributárias...**, *op. cit.* p. 43-44.

### 7.6.2 O princípio da solidariedade como norteador da tributação ambiental

O princípio da solidariedade, tal como demonstrado anteriormente, constitui um dos fundamentos basilares do Estado de Direito. Dotado de elevada força vinculante, projetando-se sobre os mais diversos domínios do Direito, o princípio da solidariedade comporta-se como uma das diretrizes essenciais da ordem jurídica, alicerçando todo o sistema jurídico e, ainda, orientando a aplicação e interpretação de suas normas.

Diante disso, não restam dúvidas quanto à sua aplicação ao Direito Tributário e ao Direito Ambiental, especialmente porque, essa linha mestra, como afirmamos logo acima, irradia seus efeitos por todos os ramos do Direito.

De forma mais específica, o princípio da solidariedade, no Direito Tributário, consubstancia-se, basicamente, na ideia de dever de pagar tributos, tal como sublinhamos acima.

No entanto, afirma MARCO AURÉLIO GRECO que, além de fundamento da tributação, a solidariedade social, entendida como um valor, apresenta-se, também, no debate tributário, como critério de congruência da legislação tributária e como critério de interpretação<sup>660</sup>.

Por sua vez, em relação ao Direito Ambiental, esse magno princípio decorre principalmente do conteúdo do artigo 225 da Constituição Federal de 1988, que declara que é dever, não apenas do Poder Público, mas também de toda a coletividade, defender e preservar o meio ambiente para a presente e para as futuras gerações<sup>661</sup>.

<sup>660</sup> Solidariedade social..., in Marco Aurélio GRECO; Marciano Seabra de GODOI (coord.), **Solidariedade...**, op. cit, p. 168.

<sup>661</sup> No que diz respeito à afirmação de que é dever de toda coletividade e do Poder Público promover a defesa e a preservação do meio ambiente para as presentes e futuras gerações, destacamos, aqui, o termo “dever”, como forma de afastar eventuais entendimentos no sentido de que a tutela do meio ambiente constitui simples “[...] norma moral de conduta”. Nessa esteira, CELSO ANTONIO PACHECO FIORILLO assim proclama: “O bem ambiental, fundamental, como declara a Carta Constitucional, e porquanto vinculado a aspectos de evidente importância à vida, merece tutela tanto do Poder Público como de toda a coletividade, tutela essa consistente num dever, e não somente em mera norma moral de conduta. E, ao referir-se à coletividade e ao Poder Público, leva-nos a concluir que a proteção dos valores ambientais estrutura tanto a sociedade, do ponto de vista de suas instituições, quanto se adapta às regras mais tradicionais das organizações humanas, como as associações civis, os partidos políticos e os sindicatos” – **Curso...**, op. cit, p. 63-64.

Antes disso, contudo, é a consagração do meio ambiente como direito fundamental que faz emergir o princípio da solidariedade como importante instrumento norteador de políticas ambientais. Esclarecedoras, nesse ponto, as palavras de ALEJANDRO C. ALTAMIRANO:

*[...] d) No puede soslayarse la referencia al principio de solidaridad, como un fundamento de protección del medio ambiente, por ser el ecosistema un todo unitario, circunstancia que implica una cooperación no solo interpersonal, vecinal, sino, sino también regional, continental, en suma mundial. Parece claro que la cuestión ecológica escapa por completo al prisma de la modernidad, por lo que no puede sorprender que, desde el ámbito jurídico, se haya considerado al derecho fundamental a un ambiente sano y equilibrado (terminología de nuestro actual texto constitucional) como um derecho que, desde un punto de vista cronológico, pertenece a los de la denominada tercera generación y, desde una consideración sustancial, a los llamados derechos de solidaridad. Expresa Jiménez Hernández que es evidente un vínculo recíproco de cooperación por parte del ser humano para con sus semejantes en relación a las actividades y los resultados que de esta derivan en relación com el daño que pudiere causarse al medio ambiente<sup>662</sup>.*

Dentro desse contexto, compete, então, ao Estado, numa relação de coordenação, cooperação e sistematização de política econômica com outros Estados, a promoção do princípio da solidariedade e, por conseguinte, da conscientização da sociedade acerca da necessidade de preservação do meio ambiente<sup>663</sup>.

Isso, por si só, já nos permitiria sustentar a aplicação do princípio da solidariedade à tributação ambiental, fruto da integração e confluência do Direito Tributário e do Direito Ambiental.

<sup>662</sup> *El derecho constitucional a un ambiente sano, derechos humanos y su vinculación com el derecho tributario*, in James MARINS (coord.), **Tributação...**, op. cit, p. 21-22.

<sup>663</sup> Embora tratando de conceitos jurídicos indeterminados, ou, mais adequadamente denominados, “termos indeterminados de conceitos”, convém observar, no trecho a seguir reproduzido, a preocupação de KLAUS TIPKE acerca da formulação de normas para a conscientização de seus destinatários: “A possibilidade, em princípio, do emprego de conceitos jurídicos indeterminados não desobriga o legislador, entretanto, de elaborar uma norma de modo tal que seja compatível com os princípios da clareza normativa e submissão ao Poder Judiciário; elas devem ser formuladas de modo que seus destinatários compreendam a situação jurídica e em sua conformidade possam conduzir seu comportamento” – Klaus TIPKE, **Die Steuerrechtsordnung**. Vol. I, p. 171 *apud* Eduardo SCHOUERI, Normas tributárias indutoras em matéria ambiental, in Heleno Taveira TÔRRES (org.), **Direito...**, op. cit, p. 244.

No entanto, caminhemos um pouco além, de modo a desvendarmos de que maneira o princípio constitucional da solidariedade se manifesta em matéria de tributação ambiental.

E, ao trilharmos esse caminho, verificamos que essa não é uma tarefa das mais fáceis, especialmente, por escassez teórica.

Algumas manifestações doutrinárias, contudo, já se mostram afeitas à possibilidade de consideração do princípio da solidariedade na tributação ambiental. É o caso, por exemplo, da ilustre jurista portuguesa CLAUDIA ALEXANDRA DIAS SOARES, que assim se pronuncia:

*O bem ambiental protege-se, conserva-se e restaura-se por intermédio da solidariedade de todos, e de cada um daqueles que dele aproveitam, a qual equivale ao financiamento social e coletivo da despesa pública em que o Estado incorre com essas actividades. Os impostos ambientais são, pois, um instrumento do direito económico, que é uma mediana que intercepta obliquamente a generalidade do ordenamento jurídico, “mobilizando-o para a realização de objectivos de conformação social através da intervenção do estado na economia, que, neste caso, se efectuará através de medidas fiscais que se dirigem à promoção de qualidade ambiental”<sup>664</sup>.*

Em âmbito nacional, merece nota o estudo empreendido por PAULO HENRIQUE DO AMARAL. Em seu livro *“Direito Tributário Ambiental”*, o autor, relacionando o princípio da solidariedade à tributação ambiental, afirma que o *“[...] princípio da cooperação na tributação ambiental será exercido pela solidariedade, cabendo a todos a obrigação de contribuir com as despesas do Estado para a proteção ambiental”*<sup>665</sup>. E complementa:

O Estado, ao desenvolver sistemas de reparação, prevenção e precaução dos danos ambientais, gerará despesas para os cofres públicos. Assim, nada mais do que justo que todos contribuam na proporção dos danos causados por suas atividades e em razão da solidariedade coletiva, por ser a proteção do meio ambiente uma função social.

Por esse motivo, todos devem contribuir para financiar políticas de proteção ambiental, objetivando garantir o bem-estar social. Até porque um dos objetivos da República Federativa do Brasil é construir uma sociedade livre, justa e solidária (art. 2º, I, da CF/88) (*sic*)<sup>666</sup>.

<sup>664</sup> **O imposto ecológico...**, *op. cit.*, p. 25-26.

<sup>665</sup> **Direito...**, *op. cit.*, p. 156.

<sup>666</sup> *Ibidem*, p. 157. Em sentido similar, RICARDO BERZOSA SALIBA assim afirma: “O comportamento da sociedade, inclusive para ter à sua disposição um meio ambiente ecologicamente equilibrado, deve ser, afora casos típicos de incentivos fiscais norteadores de

A despeito de reconhecermos em tais pronunciamentos um relevante norte para sustentarmos o princípio da solidariedade como guia da tributação ambiental, cremos que a solidariedade não se restringe à ideia de contribuição de todos para as despesas do Estado, para a implementação de políticas ambientais e/ou para a reparação de danos ao meio ambiente.

Em nossa modesta opinião, o princípio da solidariedade manifesta-se de forma mais abrangente na tributação ambiental.

Como pudemos notar ao longo do presente trabalho, embora não tenhamos tratado diretamente do assunto, a tributação destinada à tutela do meio ambiente pode ocorrer, basicamente, de três formas: (i) aumento da carga tributária – seja por meio da instituição de tributos ambientais, seja pela majoração daqueles já existentes – para inibir determinado comportamento lesivo ao meio ambiente ou, ainda, para, simplesmente, financiar os gastos com a implementação de políticas ambientais em que o Estado incorra; (ii) manutenção da atual carga tributária, destinando, contudo, o produto da arrecadação para custear os gastos do Estado com a adoção de políticas voltadas à proteção do meio ambiente; e (iii) concessão de incentivos tributários, o que conduz, obviamente, à redução da carga tributária, como forma de premiar a adoção de comportamentos ambientalmente corretos.

Em relação às duas primeiras hipóteses, verificamos a possibilidade de aplicação do princípio da solidariedade sob o enfoque da chamada “solidariedade pela fiscalidade”, caracterizada pela preocupação dominante de obtenção de receitas<sup>667</sup>.

---

*condutas, no sentido de contribuir para que o Estado possa financiar seus gastos públicos neste setor; o papel político do Estado financeiro acaba, se bem direcionado, proporcionando a integração dos cidadãos à sociedade” – Fundamentos..., op. cit, p. 266-267.*

<sup>667</sup> No que diz respeito à “solidariedade pela fiscalidade”, JOSÉ CASALTA NABAIS assevera: “[...] para além da solidariedade social decorrente da simples existência dum Estado fiscal, há a apontar que a solidariedade social é servida pela via da fiscalidade igualmente quando o legislador fiscal, na seleção e descrição dos fatos tributários de impostos, de fatos tributários em sentido verdadeiro ou próprio, em que portanto a preocupação dominante é a obtenção de receitas, estabelece para alguns deles um tratamento diverso do que dispensa à generalidade dos mesmos, designadamente sujeitando-os a uma tributação menor” – Solidariedade social, cidadania e direito fiscal, in Marco Aurélio GRECO; Marciano Seabra de GODOI (coord.), **Solidariedade...**, op. cit, p. 129-130.

A última hipótese, por sua vez, estaria abrangida pela “solidariedade extrafiscal”, dirigida à realização de um determinado fim, de natureza econômica ou social<sup>668</sup>.

Embora também regida pelo princípio da solidariedade, descartemos a primeira hipótese de operacionalização da tributação ambiental. E o motivo já expusemos páginas atrás, quando versamos sobre incentivos tributários e desestímulos tributários – item 5.3.3 do presente estudo<sup>669</sup>. Naquela oportunidade, mencionamos que não estávamos a defender a instituição e utilização de tributos que sejam ambientais, uma vez que tal medida conduziria ao aumento da carga tributária, causando, conseqüentemente, a resistência, ou, até mesmo, a rejeição da sociedade<sup>670</sup>.

Ademais, lembremos que, diante da nossa questionável experiência política, marcada pelas frequentes acusações de má aplicação de recursos públicos, qualquer que seja a sua espécie, a figura tributária sempre constituirá objeto de repúdio por parte da nossa sociedade.

Exemplo disso é a dificuldade de imaginar que o cidadão pagaria tributos espontaneamente, caso essa prestação não fosse compulsória. Dito de outra forma, não fossem a sua compulsoriedade e as conseqüências previstas pela ordem jurídica, certamente, apenas uma pequena parcela, um número muito reduzido de cidadãos, cumpriria o seu dever fundamental de pagar tributos.

Em sentido semelhante, embora tratando da realidade vivenciada na Itália, as palavras de CLÁUDIO SACCHETTO bem se amoldam ao caso brasileiro e exprimem com lucidez a questão. Vejamos:

É um fato cultural, histórico, desconfiar do Estado e ver a arrecadação dos impostos como “subtração”, ao invés de contribuição a um Erário comum.

É também verdade que isto se explica em razão da gestão de uma administração fiscal obscura e com baixa eficiência dos serviços, muitas

<sup>668</sup> Segundo CASALTA NABAIS, “[...] ao lado da solidariedade social engendrada pela fiscalidade, isto é, pelo direito fiscal dominado pela obtenção de receitas fiscais, temos a solidariedade social suportada pela extrafiscalidade, isto é, pelo direito fiscal ao serviço da realização imediata ou direta de objetivos de natureza econômica ou social” – *Ibidem*, p. 132-133.

<sup>669</sup> Item 5.3.3 – A norma tributária indutora como espécie do gênero extrafiscalidade, p. 163-165.

<sup>670</sup> Reforçando o nosso entendimento, convém observarmos os dizeres do ilustre professor espanhol PEDRO M. HERRERA MOLINA, que assim leciona: “[...] debería evitarse una proliferación de nuevos impuestos especiales en detrimento del sistema fiscal. La verdadera ‘reforma fiscal ecológica’ debe llevarse a cabo introduciendo el interés ecológico en el sistema fiscal y no convirtiendo el ordenamiento tributario en una selva de impuestos indirectos” – **Derecho...**, op. cit., p. 46.

vezes corrupta, uma iníqua distribuição da carga tributária entre categorias sociais e entre categorias de rendimento, uma escassa e decadente prestação de serviços<sup>671</sup>.

E a tributação ambiental não escapa disso, mesmo com o despertar da consciência ambiental em escala internacional.

Diante disso, poder-se-ia pensar que o princípio da solidariedade seria inaplicável à primeira hipótese de tributação com motivação ambiental, em que verificamos um aumento da carga tributária.

Em certa medida, somos forçados a concordar com essa posição, em virtude da realidade, especialmente econômica e política, do Estado brasileiro, tal como enunciamos linhas atrás. De fato, o atual cenário sócio-econômico do país, com sua elevada pressão tributária, nessa perspectiva, não é dos mais propícios para o despertar do senso de solidariedade nos cidadãos, ainda que sob o argumento de que a tributação tem objetivos ambientais.

Contudo, ainda assim, o princípio da solidariedade teria espaço, se o considerarmos, tal como fazem PAULO HENRIQUE DO AMARAL e CLAUDIA ALEXANDRA DIAS SOARES, sob a perspectiva do dever de contribuir para o financiamento dos gastos públicos com políticas de proteção do meio ambiente.

No que diz respeito às outras duas formas de desempenhar a tributação ambiental, acreditamos ser possível a aplicação do princípio constitucional da solidariedade de maneira bastante direta.

Na hipótese de mera destinação do produto da arrecadação de tributos – sem, portanto, aumento da carga tributária – para o financiamento dos gastos do Estado com políticas ambientais, o princípio da solidariedade exerce forte influência, na medida em que os cidadãos são conscientizados a contribuir para a preservação do meio ambiente por meio da tributação. Eis, aqui, a solidariedade pela fiscalidade, na designação de JOSÉ CASALTA NABAIS<sup>672</sup>.

Não obstante o princípio da solidariedade irradie os seus efeitos diretamente sobre a tributação e apenas indiretamente sobre o dever da coletividade de defender

---

<sup>671</sup> O dever de solidariedade no Direito Tributário: o ordenamento italiano, *in* Marco Aurélio GRECO; Marciano Seabra de GODOI (coord.), **Solidariedade...**, *op. cit.*, p. 11.

<sup>672</sup> Solidariedade social, cidadania e direito fiscal, *in* Marco Aurélio GRECO; Marciano Seabra de GODOI (coord.), **Solidariedade...**, *op. cit.*, p. 129-132.



e preservar o meio ambiente, acreditamos ter aqui uma prova de que o princípio em foco constitui, juntamente com o tributo em sua feição extrafiscal, instrumento hábil a induzir comportamentos sociais com vistas ao alcance do meio ambiente ecologicamente equilibrado.

Em relação à concessão de incentivos tributários, o nosso raciocínio exige o exame do princípio da solidariedade relacionado especificamente à norma jurídica tributária.

Antes de avançarmos, contudo, frisemos, aqui, que esse modo de pensar também pode ser estendido à primeira hipótese de operacionalização da tributação ambiental, fundada na instituição de tributos ambientais ou na majoração daqueles já existentes.

Entretanto, pelas razões anteriormente expostas, conduziremos a nossa análise apenas sob o ponto de vista da concessão de incentivos tributários.

Como tivemos a oportunidade de mencionar, o Estado faz uso de normas indutoras para intervir sobre o domínio econômico e estimular comportamentos sociais alinhados aos objetivos perseguidos pela sociedade. Essa atuação estatal dá-se, precipuamente, mediante o emprego de instrumentos jurídico-tributários.

Dessa maneira, ao agente econômico é franqueada a possibilidade de escolher a prática de um comportamento ambientalmente correto, sugerido por uma norma premiativa, e fruir, desse modo, de um incentivo tributário, ou, então, adotar um comportamento diverso, mas, ainda assim, permitido pela ordem jurídica, e não se beneficiar de nenhum incentivo tributário.

Conferindo-se, então, ao indivíduo, a possibilidade de escolha, dá-se oportunidade, também a ele, da possibilidade de adotar outro comportamento, que, embora lícito, é indiferente à preservação do meio ambiente.

Esse raciocínio, lembremos, tem por base a passagem extraída da excelente obra *“Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica”*, do ilustre professor LUÍS EDUARDO SCHOUERI, anteriormente reproduzida, no item 7.6.1 desta dissertação<sup>673</sup>.

Pois bem, feita essa breve observação, diante desse contexto, visualizamos, no princípio da solidariedade, uma forma de minimizar o risco de o agente econômico escolher caminho diverso daquele pretendido pela norma jurídica

---

<sup>673</sup> Item 7.6.1 – Uma proposta de reflexão, p. 281-282.

tributária e, adotando um pensar comunitário, enveredar pela prática de comportamentos ambientalmente corretos, se não, exclusivamente, pelos benefícios tributários, pela consciência de existência do outro e da necessidade de preservação do meio ambiente.

Teríamos, aqui, então, o peso da solidariedade social por trás da escolha do agente econômico.

Em outros termos, diante das alternativas que lhe são propostas, mediante estímulos ou desestímulos tributários, o indivíduo pode, ainda assim, num exercício de valoração, não se sentir suficientemente incentivado a praticar a conduta ambientalmente correta, pretendida pela norma jurídica que visa à indução de comportamentos, e, em razão disso, vem a adotar conduta diversa, também lícita perante o ordenamento jurídico, mas, infelizmente, sem qualquer senso de responsabilidade socioambiental.

É exatamente essa a preocupação demonstrada pelo professor LUÍS EDUARDO SCHOUERI, na passagem transcrita no item anterior.

E é nessa parcela de discricionariedade, apontada pelo ilustre professor da USP, que, a nosso ver, o princípio constitucional da solidariedade, com sua típica e forte influência sobre a consciência dos cidadãos, pode restringir a escolha do agente econômico, ou, dito de outro modo, reduzir o campo de formação da sua vontade, canalizando-a em direção à adoção de um comportamento desejável, do ponto de vista ambiental.

O princípio da solidariedade, em sua perspectiva social, alimenta as relações humanas, no sentido de fundamentar a adoção de comportamentos socialmente responsáveis, afastando o individualismo que domina a sociedade, e alçando o homem à condição, como de fato é, de membro componente da sociedade e, também, da natureza. Nesse sentido, convém observarmos as palavras de FRANCESCO MOSCHETTI, de muita relevância para a nossa análise:

[...] o conceito de solidariedade tem um próprio conteúdo específico, baseado em noções metajurídicas, cuja validade é confirmada pelo fato que se revela conforme o espírito e, às vezes, até mesmo, pela letra de algumas normas constitucionais. Especificamente, parece que a noção implicitamente aceita das normas acima referidas é aquela de “cooperação altruística para fins de interesse coletivo”.

Elementos constitutivos do dever de solidariedade são, portanto: a) o sacrifício de um interesse individual; b) a ausência (ou a eventualidade) de uma contraprestação direta; c) a finalidade de interesse coletivo. O primeiro

e o terceiro aparecem claramente por meio de normas constitucionais (em coerência com o senso comum) acima citadas, evidenciando que, por vezes, um sujeito é levado a sacrificar um interesse individual, quando necessário, diante do interesse da coletividade. O segundo é coerente com o primeiro e com o terceiro; em todos se pode falar de sacrifício individual e de proeminente interesse coletivo, enquanto falta (ou seja eventual) uma contraprestação direta<sup>674</sup>.

Assim, diante disso, o princípio da solidariedade, juntamente com a norma jurídica tributária, viria a reforçar o disposto no artigo 225 da Constituição Federal de 1988, no sentido de que é dever de toda a coletividade promover a defesa e a proteção do meio ambiente.

Por óbvio, a promoção do princípio constitucional da solidariedade, na tributação ambiental, passa, em primeiro lugar, pela elaboração de normas claras, que lhe atribuam efetividade. Nessa esteira, oportunas as palavras de KONRAD HESSE:

A legitimação democrática é capaz de proporcionar melhor uma decisão pelo parlamento democraticamente eleito. O procedimento democrático, que conduz a essa decisão, somente pode ser aquele de um processo de formação de vontade política livre que se consuma em publicidade plena e garante consideração ótima, assim como compensação ótima das aspirações diferentes. O órgão que corresponde a essas exigências, por sua estrutura, é o parlamento. Por isso, a legislação, na ordem democrática da Lei Fundamental, está unida inseparavelmente com o parlamento, participem dela também outros órgãos sob outros pontos de vista – nomeadamente estatal-federais.

Legislação, todavia, não se esgota nisto, que seja decidido e que seja decidido em legitimação democrática e de modo democrático. Trata-se, ademais, de pôr o decidido em forma clara, determinada e visível e assegurar a ele duração e obrigatoriedade – relativa –, efetuar aquela racionalização, estabilização e alívio, que caracteriza a *ordem estatal-jurídica* da Lei Fundamental<sup>675</sup>.

<sup>674</sup> No original, em italiano: “[...] il concetto di solidarietà ha un proprio contenuto specifico richiamato da nozioni metagiuridiche, la cui validità è confermata dal fatto che si rivela conforme allo spirito e, talora, addirittura alla lettera di alcune norme costituzionali. Precisamente, ci sembra che la nozione implicitamente accolta dalle norme sopra richiamate sia quella di “cooperazione altruistica per fini di interesse collettivo”. Elementi costitutivi del dovere di solidarietà sono dunque: a) il sacrificio di un interesse individuale; b) l’assenza (o l’accidentalità) di una controprestazione diretta; c) il fine di interesse collettivo. Il primo ed il terzo appaiono chiaramente dalle norme costituzionali (in coerenza con la nozione comune) sopra citate, evidenziando che talora un soggetto è tenuto a sacrificare un suo interesse individuale, in quanto ciò è necessario a far fronte all’interesse della collettività. Il secondo è coerente con il primo e con il terzo; in tanto si può parlare di sacrificio individuale e di preminente interesse collettivo, in quanto manchi (o si accidentale) una controprestazione diretta” – **Il principio...**, op. cit., p. 70-71.

<sup>675</sup> **Elementos...**, op. cit., p. 382-383.

Segundo pensamos, isso, ou seja, a produção legislativa com clareza, conduz à formação de uma “consciência jurídica habitual”, para nos utilizarmos da expressão de KLAUS TIPKE, em sua obra *“Moral Tributaria del Estado y de los Contribuyentes”*. Tal como sustenta o ilustre jurista alemão, os cidadãos comportam-se em respeito à ordem jurídica, ainda que careçam de conhecimentos legais, “[...] si las leyes son claras y el interesado está habituado a ellas”.

Ainda, de forma complementar, KLAUS TIPKE assim leciona:

*[...] si las leyes no reflejan un modelo ético y son objeto de cambios continuos [...], si el contenido de la ley da la impresión de responder a caprichos legislativos, si no se extraen de la ley valores consecuentes, si todo esto es así, no puede surgir una conciencia jurídica habitual, desarrollada y enraizada, que también depende del sentido común*<sup>676</sup>.

Eis, aqui, então, a influência que a produção legislativa exerce na densificação do princípio da solidariedade e, de maneira mais direta, na formação da consciência ambiental dos agentes econômicos.

Ou seja, considerando esse raciocínio à luz da observação de LUÍS EDUARDO SCHOUERI, reproduzida no item 7.6.1 da presente dissertação, temos que a adequada produção legislativa promove o princípio da solidariedade na tributação ambiental, despertando, por meio da clareza dos textos normativos, a consciência dos indivíduos para a importância da adoção de comportamentos ambientalmente corretos<sup>677</sup>. Reduz-se, assim, no plano psicológico, o campo de escolha dos agentes econômicos e minimiza-se, por conseguinte, a chance deles adotarem posturas que, embora lícitas, não representam qualquer benefício para o meio ambiente.

Como já tivemos a oportunidade de evidenciar anteriormente, a consciência do contribuinte é elemento de extrema importância para a efetivação do princípio constitucional da solidariedade. É preciso, portanto, que, no campo da tributação ambiental, os indivíduos tenham a consciência de que as condutas por eles adotadas refletem diretamente no meio ambiente, não afunilando no simples e descomprometido cumprimento do dever fundamental de contribuir para o sustento

<sup>676</sup> **Moral...**, op. cit, p. 121.

<sup>677</sup> Item 7.6.1 – Uma proposta de reflexão, p. 281-282.

do Estado por meio do pagamento de tributos. A adequada produção legislativa, então, tal como mencionamos acima, apta está a concretizar o princípio da solidariedade na tributação ambiental.

Além disso, complementando o nosso raciocínio, apenas para suscitar outras reflexões na comunidade jurídica, registremos que a densificação do princípio constitucional da solidariedade na tributação ambiental, na hipótese ora analisada, pode ser verificada, ao menos acreditamos, a partir da implementação, dentre outras, de políticas de educação tributária ambiental, por exemplo<sup>678</sup>.

Nesse sentido, como afirma RAMÓN MARTÍN MATEO, *“Es necesario partir de una cierta difusión de la sensibilidad ambiental”*<sup>679</sup>.

A educação tributária ambiental constitui, em linhas gerais, importante instrumento de efetivação de uma conscientização geral, de toda a coletividade, na medida em que, por meio das habilidades pedagógicas ambientais e tributárias, conduz a uma mudança social, ou, de forma mais direta, em relação ao nosso tema, a uma alteração no comportamento da sociedade, que promova a garantia de um meio ambiente ecologicamente equilibrado<sup>680</sup>.

<sup>678</sup> Dentre outros instrumentos colocados à disposição da política tributária, para promoção do princípio da solidariedade e por meio dos quais se pode compreender o comportamento do contribuinte e do Estado, citamos a psicologia tributária, a ilusão tributária, a pedagogia tributária, a propaganda tributária, a informação tributária e a estatística tributária – Grupo de Pesquisa de Política Jurídico-Fiscal da PUC/PR. Política jurídico-fiscal e intertextualidade, in James MARINS (coord.), **Tributação...**, op. cit, p. 162.

<sup>679</sup> RAMÓN MARTÍN MATEO, ainda, trata da *información*, explicando que “[...] sólo si se conocen los procesos abiertos de toma de decisiones y las actuaciones en curso de las Administraciones Públicas, podrán hacerse oír los ciudadanos interesados, [...]”. E, mais adiante, conclui: “Un ciudadano educado e informado está en perfectas condiciones para colaborar con los poderes públicos en el mejor tratamiento de los problemas ambientales, sin perjuicio de que directamente los particulares ajusten ambientalmente sus conductas y de que, en cuanto consumidores y usuarios de servicios, con su selección influyan en la mejora ambiental de la oferta, entrando así en el juego de mercado, [...]” – **Manual...**, op. cit, p. 57-58.

<sup>680</sup> Ricardo Berzosa SALIBA, **Fundamentos...**, op. cit, p. 118-119. Em relação à educação tributária, convém anotarmos que a Receita Federal do Brasil buscou projetar em seus servidores condições para que, em contato harmônico com os contribuintes, possam sensibilizá-los acerca da função social do tributo. Desse modo, o Ministro de Estado da Fazenda e o Ministro de Estado da Educação implementaram, por meio da Portaria Interministerial nº 413, de 31 de dezembro de 2002, o Programa Nacional de Educação Fiscal – PNEF, com os objetivos de, nos termos do seu artigo 1º, “promover e institucionalizar a Educação Fiscal para o pleno exercício da cidadania, sensibilizar o cidadão para a função socioeconômica do tributo, levar conhecimento ao cidadão sobre administração pública e criar condições para uma relação harmoniosa entre o Estado e o cidadão” – Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/educafiscal/pnef.htm>>, acesso em: 09/1/2012. De forma complementar, encontramos no sítio da Escola da Administração Fazendária, mais informações a respeito da Educação Tributária. No que tange ao seu conceito, a Educação Tributária é definida como o “[...] processo que visa à construção de uma consciência voltada ao exercício da cidadania”, que tem como objetivo “[...] propiciar a participação do cidadão no funcionamento e aperfeiçoamento dos instrumentos de controle social

Evidentemente, essa perspectiva apresenta a aplicação do princípio da solidariedade, na tributação ambiental, sob o ponto de vista da política tributária. Mas, ainda assim, estamos, igualmente, dentro do campo jurídico<sup>681</sup>.

Acreditamos, também, ser possível estabelecer esse elo a partir de um ponto de vista diferente, igualmente dentro do momento jurídico, em que pese, aqui, distanciarmo-nos da proposta de considerar a observação do eminente professor LUÍS EDUARDO SCHOUERI, mencionada no item 7.6.1 da presente dissertação<sup>682</sup>.

Para tanto, anotemos, com base nos preciosos ensinamentos de RICARDO LOBO TORRES, que o princípio da solidariedade é “[...] *um dos pilares da justiça social e da justiça distributiva*”<sup>683</sup>. E consideremos, também, que o princípio da

---

e fiscal do Estado” – Disponível em: <[http://www.esaf.fazenda.gov.br/esafsite/educacao-fiscal/Edu\\_Fiscal2008/INDEX.htm](http://www.esaf.fazenda.gov.br/esafsite/educacao-fiscal/Edu_Fiscal2008/INDEX.htm)>, acesso em: 09/1/2012.

<sup>681</sup> O direcionamento de condutas humanas em determinado sentido, ainda que por meio de enunciados prescritivos do direito positivo, reflete, nitidamente, uma decisão política, motivo pelo qual reconhecemos que, nessa hipótese, a relação entre o princípio da solidariedade e a tributação ambiental constitui, num momento pré-jurídico, objeto de estudo da Política Jurídica. Constitui, também, objeto da Ciência do Direito, na medida em que essa relação é, em boa parte, de caráter dogmático, por ter fundamento constitucional, seja pela solidariedade, seja pela tributação ambiental. Nesse sentido, válidas as palavras de PAULO DE BARROS CARVALHO: “Toda a ciência pressupõe um corte metodológico. [...] Qualquer especulação científica que pretendamos empreender trará consigo essa necessidade irrefragável, produto das ínsitas limitações do ser cognoscente. O conhecimento jurídico não refoge a esse imperativo epistemológico. Ao observarmos o fenômeno existencial de um determinado sistema de direito positivo, somos imediatamente compelidos a abandonar outros prismas, para que se torne possível uma elaboração coerente e cheia de sentido. É certo que o mesmo objeto – um dado sistema jurídico-normativo – pode suscitar várias posições cognitivas, abrindo campo à Sociologia Jurídica, à Ética Jurídica, à História do Direito, à Política Jurídica e, entre outras, à Ciência do Direito ou Dogmática Jurídica” – **Curso...**, op. cit., p. 12. Com base nos estudos empreendidos pelo Grupo de Pesquisa de Política Jurídico-Fiscal da PUC/PR, temos que: “[...] as noções de política fiscal e política tributária são construídas a partir, basicamente, das noções de política enquanto arte política, ou estudo dessa arte política, em outras palavras, como um conjunto de estratégias – governamentais – para a implementação de determinados fins, a partir da atividade financeira do Estado, quer sob a óptica de despesas públicas (com consumo, investimentos, pagamento de serviços do endividamento público etc.), quer sob a óptica dos ingressos públicos (com endividamento público, as receitas originárias, as receitas derivadas). Dentre estas receitas derivadas, destacam-se os ingressos de recursos públicos por meio de tributos, ponto este específico do que se pode chamar de política tributária” (sic) – Política jurídico-fiscal e intertextualidade, in JAMES MARINS (coord.), **Tributação...**, op. cit., p. 113. Em relação à política tributária, sugerimos a leitura do livro 6 da Coleção “Tributação em Debate”, intitulado “Tributação e Política”. Trata-se de trabalho “[...] feito a muitas mãos”, nas palavras de seu coordenador, JAMES MARINS, que reúne estudos do “Grupo de Pesquisa de Política Jurídico-Fiscal da PUC/PR” e textos de autoria do professor catedrático da “Universitat de Barcelona”, JOSÉ JUAN FERREIRO LAPATZA, e do professor JAMES MARINS, da PUC/PR. Como ideia central, o livro apresenta o estudo e a sistematização das relações entre a tributação e a política, econômica, tributária e social, denominada pelos seus colaboradores de “Política Jurídico-Fiscal” – JAMES MARINS (coord.), **Tributação...**, op. cit.

<sup>682</sup> Item 7.6.1 – Uma proposta de reflexão, p. 281-282.

<sup>683</sup> **Tratado...**, op. cit., p. 289.

solidariedade é matriz político-ideológica do princípio da capacidade contributiva, como nos lembra CLÁUDIO SACCHETTO<sup>684</sup>.

É por meio da concretização do princípio da capacidade contributiva que a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, propugnada no artigo 3º, I, da Constituição Federal de 1988, pode ser alcançada. Nesse sentido são as palavras de ROBERTO WAGNER LIMA NOGUEIRA:

[...] a construção de uma sociedade livre, justa e solidária pode, entre outras formas, ser buscada mediante uma concretização dos princípios da capacidade contributiva e da livre iniciativa, através do princípio da proporcionalidade, pois enquanto aquele primeiro liga-se diretamente à idéia de justiça e solidariedade, o segundo remete à idéia de liberdade<sup>685</sup>.

É, portanto, a partir do princípio da capacidade contributiva que entendemos, sob esse ponto de vista, ser possível a promoção da solidariedade na tributação ambiental.

Para a exata compreensão dessa relação, relembremos, aqui, quando falamos das limitações constitucionais à extrafiscalidade, que a tributação extrafiscal dá a falsa impressão de que o princípio da capacidade contributiva é posto de lado, nessa hipótese. A extrafiscalidade pressuporia, então, o seu afastamento ou a sua supressão.

No entanto, tal como sustentamos no item 5.3.4 do presente estudo<sup>686</sup>, o tributo com teor extrafiscal não se pode sobrepor aos limites constitucionais ao poder de tributar, dentre os quais encontramos, obviamente, o princípio da capacidade contributiva, mesmo diante da presença de um interesse de natureza social e/ou econômica.

De maneira bastante direta, a extrafiscalidade não é alheia ao princípio da capacidade contributiva.

---

<sup>684</sup> O dever de solidariedade no Direito Tributário: o ordenamento italiano, *in* Marco Aurélio GRECO; Marciano Seabra de GODOI (coord.), **Solidariedade...**, *op. cit.*, p. 10.

<sup>685</sup> **Fundamentos do dever tributário**, p. 118.

<sup>686</sup> Item 5.3.4 – Limites constitucionais à extrafiscalidade e sua legitimidade constitucional, p. 165-173.

É justamente nesse ponto, que compõe o instrumental de limitação à extrafiscalidade, que verificamos a relação entre o princípio constitucional da solidariedade e a tributação ambiental.

O princípio da solidariedade, nessa óptica, impede que a norma instituidora de tributo com teor extrafiscal prevaleça irrestritamente, em face dos princípios constitucionais, dentre os quais se inclui, por óbvio, o princípio da capacidade contributiva.

Como princípio que visa à concretização da justiça social, a solidariedade investe na tributação ambiental, mecanismo de altíssima carga extrafiscal, de maneira a preservar o mínimo existencial ou mínimo vital, necessário à sobrevivência digna do indivíduo, e de modo a vedar o confisco. Promove-se, então, dessa forma, o balanceamento entre a justiça social e a tributação com conteúdo extrafiscal, sem deixar de lado o objetivo de induzir comportamentos ambientalmente corretos.

RICARDO LOBO TORRES corrobora esse raciocínio, ao afirmar que o princípio da solidariedade *“É um valor juridicizável que fundamenta a capacidade contributiva e que sinaliza para a necessidade da correlação entre direitos e deveres fiscais”*. E assim resume o ilustre jurista: *“Não é causa jurídica dos impostos, mas sua justificativa ético-jurídica”*<sup>687</sup>.

Conclusivamente, temos, então, que o princípio constitucional da solidariedade vem a proteger o mínimo vital – limite inferior da capacidade contributiva – e vem, também, a assegurar a vedação ao confisco – seu limite máximo –, diante da tributação extrafiscal, levada a cabo para estimular a adoção de comportamentos alinhados aos objetivos de preservação do meio ambiente.

Em face dessa perspectiva, pensamos ser o princípio da capacidade contributiva um dos grandes responsáveis por prestigiar o princípio da solidariedade, na promoção da justiça social, que pode ser entendida, também, a partir da ideia de preservação do meio ambiente.

Essa é, enfim, a nossa proposta de reflexão, por meio da qual esperamos provocar o debate sobre a relação, a nosso ver, profunda, entre o princípio da solidariedade e a tributação ambiental.

---

<sup>687</sup> Existe um princípio estrutural da solidariedade? in Marco Aurélio GRECO; Marciano Seabra de GODOI (coord.), **Solidariedade**..., *op. cit.*, p. 200.



## CONCLUSÕES

Diante das proposições a que nos dedicamos na presente dissertação, cujo entrelaçamento nos credencia a sustentar a nossa proposta de estabelecer a relação entre a norma jurídica tributária e o princípio da solidariedade, sob a óptica da tributação ambiental, podemos inferir, inicialmente, que os instrumentos jurídico-tributários, por envolverem aspectos econômicos e financeiros, podem ser empregados como mecanismos de intervenção estatal no domínio econômico.

Eis a proposta primeira do presente estudo.

No entanto, não contentes com a ideia de, tão somente, sustentar o emprego da tributação com motivação extrafiscal, na defesa do meio ambiente, optamos, tal como já anunciado, no início desta síntese conclusiva, por seguir um pouco adiante, e refletir, também, acerca da contribuição, a nosso ver, decisiva, do princípio constitucional da solidariedade na tributação ambiental.

Em razão disso, consideramos ser necessário resgatar algumas importantes ideias, lançadas ao longo da presente dissertação, para a perfeita compreensão da nossa proposta e, antes disso, para estabelecer, com consistência, a relação entre a tributação com viés ambiental e o princípio constitucional da solidariedade.

Antes de prosseguir, lembremos, porém, que já fizemos exercício semelhante, no Capítulo 7, mais especificamente no item 7.1<sup>688</sup>. Aqui, na síntese conclusiva, porém, buscaremos retomar as ideias centrais, tal como já anteriormente feito, para, agora, “costurá-las” e, dessa forma, evidenciar, com clareza e robustez, o raciocínio que aqui se propõe.

Seguindo uma ordem cronológica, iniciemos por recordar que, no Capítulo 1, restou devidamente demonstrada a essencialidade do aporte de recursos financeiros, não somente para a manutenção do Estado, como também para o exercício de suas atividades institucionais, pautadas, basicamente, no compromisso com a promoção do bem-estar da coletividade.

Tão importantes são os recursos financeiros para que o Estado desempenhe as suas funções essenciais, que fixamos, como destaque do Capítulo 1, a afirmação

---

<sup>688</sup> Item 7.1 – Retomada de algumas ideias centrais e brevíssimas considerações sobre a reflexão proposta, p. 241-243.

de que “[...] a atividade financeira constitui a seiva do Estado, determinando a sua própria existência – ou por assim dizer, ‘a sua vida ou sua morte’ [...]”<sup>689</sup>.

Nessa tarefa, de municiar o Estado com recursos financeiros, destaca-se a tributação, que – desejavelmente bem exercida, com respeito aos princípios constitucionais, – pode ser considerada a modalidade de aporte de recursos aos cofres públicos mais adequada à sustentabilidade do Estado e à implementação de suas atividades institucionais.

É dentro desse contexto, inclusive, que elegemos a preservação do meio ambiente, na atualidade, como uma das mais preciosas metas a serem alcançadas pelo Estado. Além disso, demonstramos, no primeiro capítulo, a sua íntima relação com a promoção do bem-estar da coletividade, incessante preocupação do Estado, evidenciada no artigo 3º da Constituição Federal de 1988.

Num momento seguinte, realizamos, no Capítulo 2, uma leitura principiológica do sistema tributário nacional.

Passando pela noção de sistema, buscamos identificar e apresentar os pontos de maior relevo dos princípios constitucionais tributários. De mais importante, para o nosso estudo, além de apontá-los como limitações constitucionais à tributação com teor extrafiscal, demos ênfase ao necessário respeito do chamado “mínimo vital” e da proibição do uso de tributo com efeito confiscatório, decorrências lógicas do princípio da capacidade contributiva.

Em síntese, no segundo capítulo, demos início à pavimentação do caminho rumo à fixação dos limites à tributação com finalidade extrafiscal, inclusive quando voltada à preservação do meio ambiente.

Após a análise principiológica do sistema constitucional tributário, ingressamos no campo normativo, examinando, seriamente, a norma jurídica. Esse foi o objetivo do Capítulo 3, no qual apresentamos a estrutura lógica da norma jurídica e, também, tratamos da sua atuação dinâmica.

Nesse mesmo capítulo, versamos, ainda, a chamada “norma premiativa”, destacando a função promocional do Direito. Aí encontramos, talvez, a maior parte das ideias que conduziram o nosso estudo e que fundamentam a nossa proposta primeira de sustentar a utilização do tributo como instrumento de indução de comportamentos ambientalmente corretos.

---

<sup>689</sup> Item 1.4 – Atividade financeira do Estado, p. 40.

Daqui, tiramos, dentre outras, algumas importantes conclusões:

a) A norma jurídica possui estrutura lógica, que se edifica numa relação de “imputação” ou de “causalidade jurídica”, ou seja, consubstancia um juízo hipotético condicional, voltado à regulação das relações intersubjetivas.

b) Em face disso, a norma jurídica pode servir de técnica de motivação social, de modo que, sob essa perspectiva, é da sua essência provocar no indivíduo conseqüências sócio psicológicas tendentes a induzir comportamentos sociais, estimulando-os ou desestimulando-os.

c) No que diz respeito, especificamente, à “norma premiativa”, verificamos que essa espécie de norma é caracterizada pela concessão, no conseqüente normativo, de uma vantagem ou prêmio, como técnica motivacional de indução de comportamentos desejáveis.

d) Para chegar a esse raciocínio, devemos entender a sanção em sentido amplo, de conseqüência que se agrega à norma, abrangendo tanto a ideia de pena, punição ou castigo quanto a ideia de prêmio ou vantagem.

e) O Direito não se restringe a adotar apenas normas jurídicas com “sanções negativas”; faz uso também de normas jurídicas que comportam “sanções positivas”, como forma de direcionamento social.

f) Em complementação, então, à concepção estrutural do Direito, em que este é visualizado sob um ponto de vista protetor-repressivo, passa-se a pensá-lo, também, em sua perspectiva funcional, o que evidencia a consagração da chamada “função social do Direito”.

Em largas pinceladas, essas são as conclusões de maior relevo, que extraímos do estudo empreendido no Capítulo 3 da presente dissertação.

No Capítulo 4, por sua vez, tratamos, basicamente, do tributo em sua visão estrutural, vale dizer, promovemos o estudo da regra-matriz de incidência tributária.

Explicitado o conceito constitucional de tributo e fixado o nosso olhar sobre as “normas tributárias em sentido estrito”, por estarem relacionadas ao comportamento de pagar tributos, concluímos, ao final desse capítulo, que, sob a óptica da tributação ambiental, a regra-matriz de incidência tributária, concebida com a motivação de promover a proteção do meio ambiente, deve conter, necessariamente, marcas que evidenciem essa finalidade. Eis a ideia central do nosso Capítulo 4.

Seguindo adiante, na nossa proposta, chegamos ao Capítulo 5, com o objetivo de analisar o tributo em sua perspectiva funcional, o que implica a tratativa da fiscalidade e da extrafiscalidade.

Estabelecendo a distinção entre os valores finalísticos fiscal e extrafiscal, cuidamos, num primeiro momento, principalmente, de delinear com precisão os contornos conceptuais da extrafiscalidade.

Fundados em densa pesquisa doutrinária, chegamos à conclusão, já nesse momento, da viabilidade e adequação do emprego de instrumentos jurídico-tributários na indução de comportamentos sociais, no caso, aqueles voltados à preservação do meio ambiente.

E mais: demonstramos que, apesar de a tributação com teor extrafiscal promover, em alguns casos, a consecução de direitos fundamentais, a norma instituidora de tributo com vocação extrafiscal não se pode desviar dos princípios constitucionais.

Ainda que se alegue a relativização do arsenal principiológico em face da tributação extrafiscal, isso não pode conduzir ao aniquilamento ou à supressão dos princípios constitucionais, devendo, as normas instituidoras de tributos com efeitos extrafiscais, buscar, em primeiro lugar, respaldo constitucional; e observar, dentre outros, pautados no mandamento constitucional da proporcionalidade, os princípios da igualdade e da capacidade contributiva, e seus limites mínimo e máximo: o “mínimo vital” e a vedação ao confisco, respectivamente.

Também nesse capítulo, trouxemos à consideração alguns dos principais instrumentos jurídico-tributários aptos a promover a extrafiscalidade, dentre os quais merecem destaque as isenções. Ainda em relação a esse ponto, indicamos a concessão de incentivos tributários como o método mais adequado para a obtenção de comportamentos sociais desejáveis.

E finalizando o Capítulo 5, retomamos a ideia de utilização do tributo como instrumento jurídico apto a induzir comportamentos sociais, agora fazendo menção às chamadas “normas tributárias indutoras”, para justificar a intervenção do Estado no domínio econômico, mediante o emprego de instrumentos jurídico-tributários, com vistas à preservação do meio ambiente.

É dentro desse contexto, aliás, que ingressamos no Capítulo 6. E aqui, em linhas gerais, tratamos do envolvimento entre o Direito Ambiental e o Direito

Tributário, integração essa da qual surge a chamada “tributação ambiental”, e identificamos os princípios norteadores do Direito Ambiental, em que pese o dissenso quanto aos seus princípios estruturantes.

Como ideia central desse Capítulo, para o nosso estudo, restou evidenciada, a partir da análise do perfil constitucional do meio ambiente, a sua definição como direito fundamental do ser humano.

Percorrido esse longo caminho, chegamos, enfim, ao Capítulo 7, no qual, além de, num primeiro momento, tratarmos do princípio constitucional da solidariedade, estabelecemos a sua relação com a tributação e apresentamos a nossa proposta de reflexão quanto à sua aplicação na tributação ambiental.

Tal como mencionamos anteriormente, a temática envolvendo a tributação ambiental e o princípio constitucional da solidariedade não apresenta estudos específicos, salvo, é claro, honrosos pronunciamentos de juristas de renome, que trataram desses temas de forma apartada, estabelecendo apenas indiretamente esse entrelaçamento.

Longe de tentar esgotar a questão em foco, o que procuramos foi evidenciar a relação do princípio constitucional da solidariedade com a tributação ambiental.

Nesse sentido, ao lado da norma jurídica tributária portadora de motivação extrafiscal para a promoção do direito fundamental ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, demonstramos que o princípio constitucional da solidariedade exerce importante papel na preservação do meio ambiente, sendo, irrestritamente, aplicado à tributação ambiental, por apresentar, como nota característica, influência sobre a consciência do contribuinte.

Entendido o meio ambiente ecologicamente equilibrado como um direito fundamental, devidamente reconhecido pela Constituição da República Federativa do Brasil, promulgada em 5 de outubro de 1988, parece-nos inevitável a projeção do princípio constitucional da solidariedade no domínio da tributação ambiental, para conscientizar os contribuintes sobre a necessidade de adotar comportamentos ambientalmente corretos.

Relembrando o ponto de partida de nossa proposta, o eminente professor LUÍS EDUARDO SCHOUERI, em relação à intervenção do Estado no domínio econômico, por meio das “normas tributárias indutoras”, pronunciou-se no sentido de que devemos sempre contar com a possibilidade de os incentivos ou os

desincentivos tributários “[...] não serem suficientes para a tomada da decisão pelo agente econômico, a quem, assim, é assegurada a possibilidade de adotar comportamento diverso, sem que por isso recaia no ilícito”<sup>690</sup>. Foi a partir dessa afirmação que consideramos o princípio da solidariedade uma diretriz apta a guiar a tributação ambiental.

De maneira mais clara, para melhor expressar a ideia que aqui se propôs: apesar da consequência que emana da norma jurídica, voltada à preservação do meio ambiente, seja em razão da sua estrutura lógica, seja em virtude do seu teor extrafiscal, ainda assim, mesmo diante dos mecanismos de convencimento, estímulo ou desincentivo, é franqueado ao indivíduo optar pela adoção do comportamento ambientalmente desejável, sugerido pelo legislador, ou pela prática de comportamento diverso, mas, da mesma forma, permitido pela ordem jurídica.

Diante dessa possibilidade, identificamos no princípio constitucional da solidariedade, – por fomentar, em sua perspectiva social, a adoção de comportamentos socialmente responsáveis – uma forma de estreitar o campo de escolha do agente econômico, para conduzi-lo à prática de comportamentos ambientalmente corretos, ao menos, e também, por conta de uma consciência ambiental.

Sem descermos às minúcias do raciocínio proposto, tendo em vista à sua ampla exposição no item 7.6.2 da presente dissertação, restou demonstrado que o princípio constitucional da solidariedade se manifesta, na tributação ambiental, em duas frentes: uma, relacionada às políticas tributárias, e outra, decorrente de um ponto de vista estritamente jurídico<sup>691</sup>.

Em relação à primeira forma de manifestação do princípio constitucional da solidariedade na tributação ambiental, buscamos demonstrar a importância de trabalhar a consciência dos indivíduos, no sentido de que as condutas por eles praticadas se refletem, de alguma forma, no meio ambiente. E, aqui, nessa perspectiva, restou devidamente evidenciada, em nosso estudo, a influência da implementação de políticas de educação tributária ambiental e da adequação legislativa, que, certamente, vitalizam o princípio da constitucional da solidariedade na busca do meio ambiente ecologicamente equilibrado.

---

<sup>690</sup> **Normas tributárias...**, *op. cit.*, p. 44.

<sup>691</sup> Item 7.6.2 – O princípio da solidariedade como norteador da tributação ambiental, p. 283-296.

Ainda em cumprimento de nossa proposta, demonstramos que, também do ponto de vista jurídico, o princípio da solidariedade entrelaça-se com a tributação ambiental. E não apenas porque ele, ao lado da motivação tributária extrafiscal, também desempenha o papel de estímulo à consciência dos agentes econômicos, estreitando o âmbito das suas possibilidades, na direção do comportamento ambiental desejado pelo legislador.

Por outro lado, o princípio da solidariedade constitui um dos pilares da justiça social, além de ser uma das matrizes do princípio da capacidade contributiva. Assim, levando em conta o disposto no artigo 3º, I, da Constituição Federal de 1988, reconhecemos, no princípio da capacidade contributiva, um dos vetores para a construção da sociedade livre, justa e solidária, almejada pelo referido dispositivo constitucional. E, com base nesse raciocínio, vislumbramos a promoção do princípio da solidariedade, no campo da tributação ambiental, por meio do princípio da capacidade contributiva.

De forma mais direta, o princípio da solidariedade visa à concretização da justiça social. Nesse sentido, no que diz respeito à tributação ambiental, fortemente influenciada pela extrafiscalidade, o princípio da solidariedade, e o seu ideal de justiça social, vêm a assegurar a preservação do mínimo vital e do não-confisco, limites mínimo e máximo da capacidade contributiva. Sob essa óptica, o princípio da solidariedade protege tanto o mínimo vital quanto o não-confisco, diante da tributação instituída com finalidade extrafiscal, voltada à indução de comportamentos ambientalmente corretos, promovendo, dessa forma, a justiça social.

Seja como for, então, parece inconteste o fato de que o princípio da solidariedade, juntamente com os instrumentos jurídico-tributários de extrafiscalidade, exerce forte influência sobre os comportamentos sociais relacionados à proteção do meio ambiente.

A destruição do meio ambiente está passando diante de nossos olhos. E, como membro componente da natureza, o homem, também, está fadado à destruição. É preciso mudar, não só o nosso modo de pensar, mas, também, o nosso modo de agir. O presente e o futuro de nossos filhos estão em nossas mãos. Só depende de nós mudar o rumo dessa história.

## REFERÊNCIAS

ALTAMIRANO, Alejandro C. *El derecho constitucional a un ambiente sano, derechos humanos y su vinculación con el derecho tributario*. In: MARINS, James (coord.). **Tributação e meio ambiente**. 4 tir. Curitiba: Juruá, 2004.

\_\_\_\_\_. *El derecho tributario ante la constitucionalización del derecho a un medio ambiente sano*. **Direito tributário ambiental**. In: TÔRRES, Heleno Taveira (org.). São Paulo: Malheiros, 2005, p. 445-525.

ALTOÉ, Marcelo Martins. **Direito versus dever tributário: colisão de direitos fundamentais**. Prefácio Geovany Cardoso Jeveaux. São Paulo: RT, 2009.

AMARAL, Paulo Henrique do. **Direito tributário ambiental**. Prefácio Pedro M. Herrera; apresentação Cristiane Derani. São Paulo: RT, 2007.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Infrações e sanções tributárias**. São Paulo: Dialética, 2003.

ARAGÃO, Maria Alexandra de Sousa. **O princípio do poluidor pagador: pedra angular da política comunitária do ambiente**. Coimbra: Coimbra, 1997.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. 8. tir. São Paulo: Malheiros, 2006.

\_\_\_\_\_. IPTU – progressividade. **Revista de Direito Público**. São Paulo: RT, nº 93, jan/mar, 1990.

\_\_\_\_\_. Lei complementar em matéria tributária. **Revista de direito tributário nº 48**. Especial Sistema Tributário na Constituição de 1988 – II. Ano 13. Abril-Junho de 1989.



\_\_\_\_\_. **Sistema Constitucional Tributário Brasileiro.** São Paulo: RT, 1968.

ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário.** 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006.

\_\_\_\_\_. **Teoria da igualdade tributária.** São Paulo: Malheiros, 2008.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças.** 16. ed. rev. Atualização de: Dejalma de Campos. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

BAPTISTA, Marcelo Caron. **ISS: do texto à norma.** São Paulo: Quartier Latin, 2005.

BARRETO, Aires. **Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais.** São Paulo: RT, 1986.

BASTOS, Celso Ribeiro. MARTINS, Ives Gandra. **Comentários à Constituição do Brasil (promulgada em 5 de outubro de 1988).** 7 Vol. Arts. 170 a 192. São Paulo: Saraiva, 1990.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário.** 5. ed. São Paulo: Noeses, 2010.

BOBBIO, Norberto. **Da estrutura à função: novos estudos de teoria do direito.** Tradução de: Daniela Beccaccia Versiani; revisão técnica de: Orlando Seixas Bechara, Renata Nagamine. Barueri, SP: Manole, 2007.

\_\_\_\_\_. *El objeto de la jurisprudencia y la jurisprudencia como analisis del lenguaje. Contribución a la teoria del derecho.* 2. ed. Trad. Alfonso Ruiz Miguel. Madrid: Debate, 1990, p. 181-184.

\_\_\_\_\_. **Teoria da norma jurídica.** Tradução: Fernando Pavan Baptista e Ariani Bueno Sudatti. Apresentação Alaôr Caffé Alves. 4. ed. rev. Bauru, SP: EDIPRO, 2008.

\_\_\_\_\_. **Teoria do ordenamento jurídico**. Tradução: Maria Celeste C. J. Santos; ver. téc. Claudio De Cicco; apres. Tércio Sampaio Ferraz Júnior. 10. ed. Brasília: UnB, 1999.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 19. ed. atual. São Paulo: Malheiros, 2006.

\_\_\_\_\_. **Teoria do estado**. 3. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 1995.

BORGES, José Souto Maior. **Curso de direito comunitário – instituições de direito comunitário comparado: União Européia e Mercosul**. São Paulo: Saraiva, 2005.

\_\_\_\_\_. **Introdução ao direito financeiro**. São Paulo: Max Limonad, 1998.

\_\_\_\_\_. O direito como fenômeno lingüístico: o problema de demarcação da ciência jurídica, sua base empírica e o método hipotético-dedutivo. **Anuário do mestrado em direito**. Recife: Universidade Federal de Pernambuco, nº 4, jan./dez., 1988, p. 11-16.

\_\_\_\_\_. Sobre as isenções, incentivos e benefícios fiscais relativos ao ICMS. **Revista dialética de direito tributário**. São Paulo: Dialética, nº 6, mar. 1996, p. 69-73.

\_\_\_\_\_. **Teoria geral da isenção tributária**. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2001.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional**. 6. ed. rev. Coimbra: Almedina, 1993.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 27. ed. rev. ampl. e atual. até a Emenda Constitucional nº 67/2010. São Paulo: Malheiros, 2011.

\_\_\_\_\_. **ICMS**. 12. ed. rev. e ampl. até a Emenda Constitucional 53/2006, e de acordo com a Lei Complementar 87/1996, com suas ulteriores modificações. São Paulo: Malheiros, 2007.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico**. São Paulo: Noeses, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 18. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2007.

\_\_\_\_\_. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 8. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2010.

\_\_\_\_\_. **Direito tributário, linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2008.

\_\_\_\_\_. O instituto da isenção como instrumento de extrafiscalidade. **Projeção: Revista Brasileira de Tributação e Economia**. Brasília: Associação Brasileira de Técnicos de Tributação, nº 11, p. 32-38, out. 1976.

\_\_\_\_\_. **Teoria da norma tributária**. 3. ed. São Paulo: Max Limonad, 1998.

CASSONE, Vittorio. **Direito tributário: fundamentos constitucionais da tributação, classificação dos tributos, interpretação da legislação tributária, doutrina, prática e jurisprudência, atualizado até a EC nº 42, de 19.12.2003**. Prefácio de Ives Gandra da Silva Martins – 16. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

CASSULI, Célia Gascho. **O direito de crédito do contribuinte**. Jaraguá do Sul: UNERJ, 2006.

CATÃO, Marcos André Vinhas. **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

CHIESA, Clélio. **A competência tributária do Estado brasileiro: desonerações nacionais e imunidades condicionadas**. São Paulo: Max Limonad, 2002.

CLÈVE, Clèmerson Merlin. **Atividade legislativa do poder executivo**. 2. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: RT, 2000.

\_\_\_\_\_. A teoria constitucional e o direito alternativo: (para uma dogmática constitucional emancipatória). **Estudos em homenagem a Carlos Henrique Carvalho**. São Paulo: RT, 1996.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Para entender Kelsen**. Prólogo de Tércio Sampaio Ferraz Jr. 4. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2001.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

\_\_\_\_\_. **Teoria geral do tributo e da exoneração tributária**. 3. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2000.

CONTI, José Maurício. **Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade**. São Paulo: Dialética, 1997.

COPI, Irving Marmer. **Introdução à lógica**. Tradução de Álvaro Cabral. 2. ed. São Paulo: Mestre Jou, 1978.

COSTA, Regina Helena. Apontamentos sobre a tributação ambiental no Brasil. **Direito tributário ambiental**. In: TÔRRES, Heleno Taveira (org.). São Paulo: Malheiros, 2005, p. 312-332.

\_\_\_\_\_. **Praticabilidade e justiça tributária: exeqüibilidade de lei tributária e direitos do contribuinte**. São Paulo: Malheiros, 2007.

\_\_\_\_\_. **Princípio da capacidade contributiva**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1996.

\_\_\_\_\_. Tributação Ambiental. In: FREITAS, Vladimir Passos de (org.). **Direito ambiental em evolução**. 2 ed. Curitiba: Juruá, 2002.

COSTA, Wilma Peres. Conflito e convergência na construção do centro político: repensando a questão da centralização no Império. *In*: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). **Curso de direito tributário e finanças públicas: do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico**. São Paulo: Saraiva, 2008.

CUNHA, Antônio Geraldo da. **Dicionário Etimológico Nova Fronteira da Língua Portuguesa**. 2. ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1996.

DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de teoria geral do Estado**. 19. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1995.

DEL VECCHIO, Giorgio. **Lições de filosofia do Direito**. Tradução de António José Brandão. 5. ed. correcta e actualizada segundo a 10. e última edição italiana. Coimbra: Arménio Amado – Editor, 1979.

DERANI, Cristiane. **Direito ambiental econômico**. São Paulo: Max Limonad, 1997.

DÍAZ, Antonio López. *Las modalidades de la fiscalidad ambiental*. MELLO, Celso Antônio Bandeira de. (org.). **Estudos em homenagem a Geraldo Ataliba: direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 1997.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Proibição de tributos com efeito de confisco**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

FARIAS, José Fernando de Castro. **A origem do direito de solidariedade**. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.

FERRAZ, Roberto. Princípios são universais e não comportam exceções. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes questões de direito tributário**. 10 V. São Paulo: Dialética, 2006, p. 389-401.

FERRAZ, Roberto Catalano Botelho. Tributação e meio ambiente: O Green Tax no Brasil (A contribuição de intervenção da emenda 33/2001). *In*: MARINS, James (coord.). **Tributação e meio ambiente**. 4 tir. Curitiba: Juruá, 2004, p. 95-102.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **Conceito de sistema no direito: uma investigação histórica a partir da obra jusfilosófica de Emil Lask**. São Paulo: RT, USP, 1976.

\_\_\_\_\_. **Introdução ao estudo do Direito**. São Paulo: Atlas, 1989.

FERREIRA SOBRINHO, José Wilson. **Imunidade tributária**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1996.

FIGUEIREDO, Marcelo. A Constituição e o meio ambiente – os princípios constitucionais aplicáveis à matéria e alguns temas correlatos. *In*: TÔRRES, Heleno Taveira (org.). **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 565-586.

FILHO, Manoel Gonçalves Ferreira. **Comentários à Constituição brasileira de 1988**. Volume 4. Arts. 170 a 245. São Paulo: Saraiva, 1995.

FIORILLO, Celso Antonio Pacheco. **Curso de direito ambiental brasileiro**. 11. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2010.

FIORILLO, Celso Antônio Pacheco; RODRIGUES, Marcelo Abelha. **Manual de direito ambiental e legislação aplicável**. São Paulo: Max Limonad, 1997.

FISCHER, Octavio Campos. **A contribuição ao PIS**. São Paulo: Dialética, 1999.

FOLMANN, Melissa. *IPTU e tributação ambiental: uma visão sob o enfoque constitucional e tributário*. *In*: PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). **IPTU: aspectos jurídicos relevantes**. São Paulo: Quatier Latin, 2002.

FRANCO, António L. de Sousa. **Finanças públicas e direito financeiro**. Coimbra: Almedina, 1986.

FREITAS, Juarez. **A interpretação sistemática do direito**. 4. ed., rev. e ampl., com Tábua de diferenças e semelhanças entre princípios e regras. São Paulo: Malheiros, 2004.

\_\_\_\_\_. **O controle dos atos administrativos e os princípios fundamentais: princípios fundamentais do Direito Administrativo brasileiro**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

FREITAS, Vladimir Passos de. **A Constituição Federal e a efetividade das normas ambientais**. São Paulo: RT, 2000.

GODOI, Marciano Seabra de. Tributo e solidariedade social. *In*: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (coord.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 141-167.

GOUVÊA, Marcus de Freitas. **A extrafiscalidade no direito tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 2006.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. 14. ed., rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2010.

\_\_\_\_\_. **Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do Direito**. 5. ed., rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2009.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento fiscal e interpretação da lei**. São Paulo: Dialética, 1998.

\_\_\_\_\_. Solidariedade social e tributação. *In*: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (coord.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 168-189.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Eficácia e aplicabilidade das limitações constitucionais ao poder de tributar**. São Paulo: Resenha Tributária, 1997.

\_\_\_\_\_. Tributação e direitos fundamentais. *In* FISCHER, Octavio Campos (coord). **Tributos e direitos fundamentais**. São Paulo: Dialética, 2004, p. 9-17.

HERRERA MOLINA, Pedro M. ***Derecho tributario ambiental: la introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario***. Prólogo de Carlos Palao Taboada. Madrid/Barcelona: Marcial Pons, 2000.

\_\_\_\_\_.; VASCO, Domingo Carbajo. *Marco conceptual, constitucional y comunitário de la fiscalidad ecológica*. In: TÔRRES, Heleno Taveira (org.). **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 157-234.

HESSE, Konrad. **A força normativa da Constituição (*Die normative Kraft der Verfassung*)**. Tradução de Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 1991.

\_\_\_\_\_. **Elementos de direito constitucional da República Federal da Alemanha**. Tradução (da 20. ed. alemã) de Dr. Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1998.

HORTA, Raul Machado. **Direito constitucional**. 3. ed. rev., atual. e ampl. Belo Horizonte: Del Rey, 2002.

JARACH, Dino. Estrutura e elementos da relação jurídico-tributária. **Revista de direito público**. São Paulo: RT, nº 16, abr/jun, 1971, p. 337-345.

JUSTEN FILHO, Marçal. **O imposto sobre serviços na constituição**. São Paulo: RT, 1985.

\_\_\_\_\_. Sistema constitucional tributário: uma aproximação ideológica. **Revista da faculdade de direito da UFPR**. Curitiba: a. 30, n. 30, 1998, p. 215-233.

\_\_\_\_\_. **Sujeição tributária passiva**. Belém: CEJUP, 1986.

KEGEL, Patricia Luíza. Uma análise do conceito de sanção no sistema jurídico de Hans Kelsen. In **Paradoxos da auto-observação: percursos da teoria jurídica contemporânea**. Leonel Severo Rocha (org.). Curitiba: JM, 1997.



KELSEN, Hans. **Teoria geral das normas**. Tradução de José Florentino Duarte. Porto Alegre: Fabris, 1986.

\_\_\_\_\_. **Teoria geral do Direito e do Estado**. Trad. Luís Carlos Borges. São Paulo e Brasília: Martins Fontes e UnB, 1990.

\_\_\_\_\_. **Teoria pura do direito**. Tradução: João Baptista Machado. 8. ed. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2009.

LACOMBE, Américo Lourenço Masset. **Princípios constitucionais tributários**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

LAUFENBURGER, Henry. **Finanças comparadas**. Tradução da 2. ed. francesa por Hugo da Silveira Lobo. Revista por Gerson Augusto da Silva. Rio de Janeiro: Financeiras S.A.

LENZ, Leonardo Martim. **Proteção ambiental via sistema tributário**. Disponível em: <<http://www1.jus.com.br/doutrina/texto.asp?id=6343>>. Acesso em: 18/1/2012.

LOSANO, Mario G. O pensamento de Norberto Bobbio, do positivismo jurídico à função do direito. In: BOBBIO, Norberto. **Da estrutura à função: novos estudos de teoria do direito**. Tradução de: Daniela Beccaccia Versiani; revisão técnica de Orlando Seixas Bechara, Renata Nagamine. Barueri, SP: Manole, 2007.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 27. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2006.

MACHADO, Paulo Affonso Leme. **Direito ambiental brasileiro**. 13. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2005.

MARÉS, Carlos Frederico. O dano socioambiental e sua reparação. In: FIGUEIREDO, Guilherme José Purvin de (coord.). **Direito ambiental em debate**. Volume 1. Rio de Janeiro: Esplanada, 2004.

MARINS, James (coord.). **Tributação e política**. Curitiba: Juruá, 2005.

\_\_\_\_\_; TEODOROVICZ, Jeferson. Extrafiscalidade socioambiental. **Revista tributária e de finanças públicas nº 90**. Ano 18. São Paulo: RT, jan.-fev./2010.

MATEO, Ramón Martín. **Manual de derecho ambiental**. Madrid: Trivium, 1995.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 15. ed. ref. ampl. e atual. até a Emenda Constitucional 39, de 19.12.2002. São Paulo: Malheiros, 2003.

\_\_\_\_\_. **O conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 3. ed. 20. tir. São Paulo: Malheiros, 2011.

MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do fato jurídico: plano da existência**. 14. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2007.

MICHELI, Gian Antonio. **Curso de direito tributário**. Tradução de Marco Aurélio Greco e Pedro Luciano Marrey Jr. São Paulo: RT, 1978.

MILARÉ, Édis. **Direito do ambiente: doutrina, jurisprudência, glossário**. 3. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: RT, 2004.

MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. **Questões forenses (Direito constitucional, administrativo, penal, processual e privado)**. Tomo VII. Pareceres nº 292 a 324. Rio de Janeiro: Borsoi, 1962.

\_\_\_\_\_. **Tratado de direito privado: parte geral**. Tomo I. Introdução. Pessoas físicas e jurídicas. 4. ed. 2. tiragem. São Paulo: RT, 1983.

MITA, Enrico de. **Appunti di diritto tributario**. Edizione riveduta e accresciuta. Milano: Giuffrè, 1997.

MORAES, Alexandre de. **Constituição do Brasil interpretada e legislação constitucional**. São Paulo: Atlas, 2002.

MOSCHETTI, Francesco. **Il principio della capacità contributiva**. Padova: CEDAM, 1973.

MOTTA, Ronaldo Seroa da. **Proposta de tributação ambiental na reforma tributária brasileira**. Disponível em: <<http://www.eco21.com.br/textos/textos.asp?ID=571>>. Acesso em: 22/1/2012.

NABAIS, José Casalta. Direito fiscal e tutela do ambiente em Portugal. *In*: TÔRRES, Heleno Taveira (org.). **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 412-444.

\_\_\_\_\_. **O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. Coimbra: Almedina, 2009.

NOGUEIRA, Alberto. **A reconstrução dos direitos humanos da tributação**. Rio de Janeiro: Renovar, 1997.

NUNES, Cleucio Santos. **Direito tributário e meio ambiente**. São Paulo: Dialética, 2005.

OFFE, Claus. **Problemas estruturais do estado capitalista**. Tradução de Bárbara Freitag. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1984.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. Proteção ambiental e sistema tributário – Brasil e Japão: problemas em comum?. *In*: MARINS, James (coord.). **Tributação e meio ambiente**. 4 tir. Curitiba: Juruá, 2004, p. 103-121.

OLIVEIRA, Régis Fernandes de. **Receitas não tributárias (taxas e preços públicos)**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

PAWLOWSKY, Karina. **A utilização de tributo com efeito de confisco e sua vedação constitucional**. 218 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Programa de Pós-Graduação em Direito, Setor de Ciências Jurídicas, Universidade Federal do Paraná. Curitiba, 2008. Disponível em: <<http://hdl.handle.net/1884/16689>>. Acesso em: 15/12/2011.

PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Parcerias na administração pública: concessão, permissão, franquia, terceirização, parceria público-privada e outras formas**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. **Eficácia e aplicabilidade das normas constitucionais programáticas**. São Paulo: Max Limonad, 1999.

PLASTINA, Eduardo Gomes. O direito de crédito de ICMS nas operações tributadas com base de cálculo reduzida. *In*: FILHO, Luiz Alberto Pereira (coord.). **ICMS – Questões polêmicas**. 1. (ano 2004), 3. tir. Curitiba: Juruá, 2006.

QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. Regra matriz de incidência tributária. *In*: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). **Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 223-260.

QUEIROZ, Mary Elbe. **Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza: princípios, conceitos, regra-matriz de incidência, mínimo existencial, retenção na fonte, renda transacional, lançamento, apreciações críticas**. Barueri: Manole, 2004.

QUEIROZ, Mary Elbe. Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza: tributação das pessoas físicas. *In*: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). **Curso de Especialização em Direito Tributário: Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 435-482.

QUERALT, Juan Martín; LOZANO SERRANO, Carmelo; OLLERO, Gabriel Casado; LÓPEZ, José Manuel Tejerizo. **Curso de derecho financeiro y tributario**. Séptima edición revisada y puesta al día. Madrid: Tecnos, 1996.

REALE, Miguel. **Filosofia do direito**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 1990.

RODRIGUES, Marcelo Abelha. **Elementos de direito ambiental: Parte Geral**. 2. ed. São Paulo: RT, 2005.

ROMANO, Santi. **Princípios de direito constitucional geral**. Tradução de: Maria Helena Diniz. São Paulo: RT, 1977.

SACCHETTO, Cláudio. O dever de solidariedade no Direito Tributário: o ordenamento italiano. *In*: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (coord.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 9-52.

SÁINZ DE BUJANDA, Fernando. **Hacienda y derecho: introducción al derecho financeiro de nuestro tiempo**. Madrid: Instituto de Estudios Politicos, 1955.

SALIBA, Ricardo Berzosa. **Fundamentos do direito ambiental**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. As classificações no sistema tributário brasileiro. *In*: CARVALHO, Paulo de Barros (pres.). **Justiça tributária: direitos do fisco e garantias dos contribuintes nos atos da administração e no processo tributário**. I Congresso Internacional de Direito Tributário. Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 125-147.

\_\_\_\_\_. **Lançamento tributário**. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: Max Limonad, 1999.

SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**. 2. ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SEBASTIÃO, Simone Martins. **Tributo ambiental: extrafiscalidade e função promocional do Direito**. Curitiba: Juruá, 2006.

SILVA, De Plácido. **Vocabulário jurídico**. Edição universitária. Volume III, J-P, 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1990.

SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das normas constitucionais**. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

\_\_\_\_\_. **Curso de direito constitucional positivo**. 17. ed. rev. e atual. nos termos da Reforma Constitucional (até a Emenda Constitucional nº 24, de 9.12.1999). São Paulo: Malheiros, 2000.

\_\_\_\_\_. **Direito ambiental constitucional**. São Paulo: Malheiros, 1994.

SOARES, Claudia Alexandra Dias. **O imposto ecológico – contributo para o estudo dos instrumentos económicos de defesa do ambiente**. Coimbra: Coimbra, 2001 (Universidade de Coimbra – Boletim da Faculdade de Direito – *Stvdia Iuridica*, 58).

SOARES, Guido Fernando Silva. **Direito internacional do meio ambiente: emergência, obrigações e responsabilidades**. São Paulo: Atlas, 2001.

STRECK, Lenio Luiz. **Ciência política e teoria do estado**. Lenio Luiz Streck; José Luis Bolzan de Moraes. 5. ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

TEMER, Michel. **Elementos de direito constitucional**. 12. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 1996.

TIPKE, Klaus. **Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes (Besteuerungsmoral und Steuermoral)**. Traducción, presentación y notas a cargo

de Pedro M. Herrera Molina. Prólogo de Juan José Rubio Guerrero. Madrid/Barcelona: Marcial Pons, 2002.

\_\_\_\_\_; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002.

TÔRRES, Heleno Taveira. Da relação entre competências constitucionais tributária e ambiental – os limites dos chamados “tributos ambientais”. In: TÔRRES, Heleno Taveira (org.). **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 96-156.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 14. ed. atualizada até 31.12.2006, que inclui a Emenda Constitucional nº 53, de 19/12/2006. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

\_\_\_\_\_. Existe um princípio estrutural da solidariedade? In GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (coord.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 198-207.

\_\_\_\_\_. **O orçamento na Constituição**. V. V. 3 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008. (Tratado de direito constitucional financeiro e tributário, V).

TRENNEPOHL, Terence Dorneles. **Incentivos fiscais no direito ambiental**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

ULLMANN, Reinholdo Aloysio. **O solidarismo**. São Leopoldo: UNISINOS, 1993.

VALCÁRCEL, Ernesto Lejeune. *El principio de igualdad*. In: AMATUCCI, Andréa (dir.). **Tratado de derecho tributário**. T. I. Bogotá: Temis, 2001, p. 221-238.

VELLOSO, Andrei Pitten. **O princípio da isonomia tributária: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

VIEIRA, José Roberto. A noção de sistema no Direito. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Paraná**. Curitiba: UFPR, v. 33, 2000. Disponível em: <<http://ojs.c3sl.ufpr.br/ojs2/index.php/direito/article/view/1844/1540>>. Acesso em: 17/12/2011.

\_\_\_\_\_. **A regra-matriz de incidência do IPI: texto e contexto**. Curitiba: Juruá, 1993.

\_\_\_\_\_. A semestralidade do PIS: favos de abelha ou favos de vespa? **Revista dialética de direito tributário**. São Paulo, Dialética, nº 83, ago. 2002, p. 88-106.

\_\_\_\_\_. Crédito de IPI relativo a operações anteriores beneficiadas: maiô completo ou completa nudez? *In*: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). **Curso de Especialização em Direito Tributário: Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 709-740.

\_\_\_\_\_. Fundamentos republicano-democráticos da legalidade tributária: óbvios ululantes e não ululantes. *In*: FOLMANN, Melissa (coord.). **Tributação e direitos fundamentais**. Curitiba: Juruá, 2006, p. 181-217.

\_\_\_\_\_. IPI e extrafiscalidade. **Revista de direito tributário**. São Paulo: Malheiros, nº 91, [2004?], p. 74-80.

\_\_\_\_\_. **Medidas provisórias em matéria tributária: as catilinárias brasileiras**. São Paulo, 1999. Tese (Doutorado em Direito). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.

\_\_\_\_\_. **Medidas provisórias tributárias e segurança jurídica: a insólita opção estatal pelo “viver perigosamente”**. *In*: CARVALHO, Paulo de Barros; SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). **Segurança Jurídica na tributação e estado de direito**. São Paulo: Noeses, 2005, p. 317-373.

\_\_\_\_\_. **O IRPF e o direito fundamental à igualdade: um tributo de dupla personalidade!**. Não publicado.



VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo**. Prefácio Geraldo Ataliba; apresentação de Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Noeses, 2010.

\_\_\_\_\_. **Causalidade e relação no direito**. 4. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: RT, 2000.

\_\_\_\_\_. Níveis de linguagem em Kelsen (norma jurídica/proposição jurídica). *In* **Escritos jurídicos e filosóficos**. São Paulo: Axis Mundi; IBET, 2003, v. 2.

YAMASHITA, Douglas. Princípio da solidariedade em Direito Tributário. *In*: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (coord.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 53-67.

ZIPPELIUS, Reinhold. **Teoria geral do estado**. Tradução de António Cabral de Moncada. 2. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1971.